Cena numeru zł 3.—

# BUCHALTER POLSKI

MIESIĘCZNIK

ORGAN POLSKIEGO ZWIĄZKU BUCHALTERÓW-RZECZOZNAWCÓW, BUCHALTERÓW-BILANSISTÓW I ICH POMOCNIKÓW W RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Pod redakcją ANTONIEGO JULJANA SZYLLERA

Rok 7 Warszawa, Maj—Czerwiec 1934 r. Nr. 5-6 (75-76).

## Treść zeszytu:

# Z ŻYCIA ZWIĄZKU

**Sztandar Związkowy.** W dniu 29 kwietnia 1934 roku odbyła się uroczystość poświęcenia sztandaru Związkowego. Z uwagi na brak miejsca, podajemy tylko fotografję uczestników poświęcenia sztandaru.

Szczegółowe sprawozdanie z uroczystości zamieścimy w numerze następnym.

**Walne Zgromadzenie Związku** odbyło się w niedzielę, dnia 29 kwietnia r. b. w lokalu Związku. Protokuł Zebrania zamieścimy w numerze następnym.

**Składki członkowskie.** W m-cach maju i czerwcu r. b. uregulowali składki za rok bieżący zgóry następujący Koledzy: Adamczyk Sergjusz Antoni, Czychak Stanisław, Faron Roman, Frank Józef, Jędrzejczak Jan, Kenner Rudolf, Kosobucki Włodzimierz, Kuligowski Adam, Kawecki Antoni, Klawitter Władysław, Matczak Prokop, Maculewicz Jadwiga, Markowski Alfred, Neuman Albert, Osieczkowski Zygmunt, Radke Otton, Siemiński Stefan, Tarniecki Bolesław, Wierzbicki Leon, Wiśniowski Tadeusz.

**Fundusz Zapomogowy.** Następujący Kol. Kol. złożyli ofiary na Fundusz Zapomogowy: Adamczyk Sergjusz Antoni, Kuligowski Adam, Reicug Jan, Radewicz Mieczysław, Siedlecki Zbigniew, Sadowski Henryk, Szpakowicz Jan, Sawicki Stanisław, Szczedryn Dymitr, Wiśniewski Kazimierz.




Uczestnicy uroczystości poświęcenia sztandaru związkowego. W pierwszym rzędzie stoją, między innemi, matki chrzestne sztandaru: prezesowa Olimpja Szyllerowa (druga z lewej strony), koleżanki: I. Burtatowska, L. Krasińska, M. Nassiusowa oraz p. Januszowa Grabińska.

# BUCHALTER POLSKI

ORGAN POLSKIEGO ZWIĄZKU BUCHALTERÓW - RZECZOZNAWCÓW, BUCHALTERÓW - BILANSISTÓW I ICH POMOCNIKÓW W RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Redakcja i Administracja
Warszawa, Ś-to Krzyska 17
telefon 2-41-04

Miesięcznik

Redaktor przyjmuje w poniedziałki od 6 do 7 wieczorem
Warunki prenumeraty i ogłoszeń na stronie ostatniej.

Rok VII. Warszawa, Maj—Czerwiec 1934 r. Nr. 5—6 (75—76).

## ODPOWIEDZIALNOŚĆ REWIZORA W STOSUNKU DO SPRAWOZDAŃ BILANSOWYCH Z KONTYNENTALNEGO PUNKTU WIDZENIA

W lutowym numerze zamieściliśmy referat płk. Montgomerego pod tytułem „Odpowiedzialność rewizora w stosunku do sprawozdań bilansowych z amerykańskiego punktu widzenia". Obecnie zamieszczamy streszczenie referatu D-ra Wilhelma Voss'a, wygłoszonego na IV Międzynarodowym Kongresie Buchalterów - Ekspertów w Londynie (lipiec 1933 r.) i omawiającego tę samą kwestję ze stanowiska niemieckiego prawodawstwa. (Red.).

Przedmiot, który proponuję przedyskutować, był na porządku dziennym każdego z międzynarodowych kongresów buchalterów - ekspertów. Stanowi on główny temat wszystkich dyskusyj, dotyczących naszego zawodu, w szczególności kiedy poruszana jest kwestja poświadczenia bilansu, sprawa cichych rezerw, zawodowej praktyki wogóle, względnie innego wypadku o praktycznem znaczeniu. Jest w tem duża racja. Ostatnia analiza usprawiedliwienia istnienia naszego zawodu uzależnionego od rozciągłości odpowiedzialności, którą ponosimy w naszej pracy rewizyjnej lub, innemi słowy, od rozciągłości skali, do której jesteśmy skłonni lub zdolni ponosić odpowiedzialność w naszej pracy.

Nie mam potrzeby wspominać, że punkt „bezpieczeństwo przedewszystkiem" nie jest decydującym momentem tutaj. Wiemy, że w pracy w naszym zawodzie przyjęliśmy odpowiedzialność, jednakże winno się osiągnąć zarówno wewnątrz zawodu jak i w warstwach gospodarczych jasność poglądu na następujące zagadnienia:

1) jakie zasady określają naszą odpowiedzialność?

2) jakie przepisy w granicach tych zasad, określają stopień odpowiedzialności,

a) której spodziewają się od nas,

b) którą możemy ponosić w najdalej posuniętych wypadkach?

### I. Poglądy na problem.

Zadaniem mojem jest przedyskutowanie tematu, biorąc za podstawę stan rzeczy na kontynencie. Przy sposobności chciałbym zaznaczyć, że nie zgodzę się wcale, aby zasady, dotyczące naszej odpowiedzialności, różniły się znacznie w różnych krajach. Według mego zdania, profesor Limperg w swoim referacie, wygłoszonym na Kongresie w Amsterdamie, miał zupełną rację, mówiąc, że przy rozważaniu odpowiedzialności naszej wcale nie powinny mieć decydującego znaczenia instrukcje, wydane przez klienta, lecz przyczyny, dla których przeprowadzona została rewizja. Te ostatnie są podstawową rzeczą w tych samych wypadkach, które dotyczą normalnej rewizji rachunkowości spółek zarówno w Holandji, Stanach Zjednoczonych, Anglji, Niemczech, jak i w innych krajach.

Nie są jedynie identyczne we wszystkich krajach przepisy prawne, które łącznie z całością tych zasad określają granice naszej odpowiedzialności, w jednym wypadku rozszerzając je lub zwężając w innym. Są one bowiem ściśle związane z systemem prawa w poszczególnych krajach lub ze stopniem rozwoju i ogólnym stanem zawodu w danym kraju, jak również od wielu innych przyczyn.

W jaki zatem sposób macierzysty stan ma się do odpowiedzialności naszego zawodu przy rocznych sprawozdaniach na europejskim kontynencie?

Różnice w obecnej chwili są dość zasadnicze w szczególności, jeśli chodzi o prawodawstwo. Naprzykład w pewnych częściach Europy obowiązkowa rewizja rocznych sprawozdań nie jest zupełnie nakazaną, w innych natomiast częściach kontynentu europejskiego nie jest ona wykonywana przez specjalistów buchalterów - rewizorów. Rozmiar rewizji nie jest również brany powszechnie pod uwagę we wszystkich krajach jednakowo: w pewnych wypadkach znajdujemy nadzwyczaj szczegółowe przepisy, w innych zaledwie ogólne instrukcje, w innych natomiast rewizja tylko specjalnych rachunków leży w granicach odpowiedzialności rewizora.

W tych warunkach nie sądzę, aby szczegółowe opisywanie prawnego lub istotnego stanu zawodu w różnych krajach kontynentu europejskiego mogło posłużyć do jakiegokolwiek użytku.

Dostatecznie brzemienne w skutki będzie dać wzorzysty obraz całości, szczególnie mając na względzie, że prawie we wszystkich krajach kontynentalnych rozwój naszego zawodu nie jest w stanie zakończenia i że we wszystkich prawie krajach widzi się ruch zmierzający do zdefinjowania na nowo, od podstaw stanu i funkcji naszego zawodu. Z tego względu mam dostateczne powody do ograniczenia naszego tematu i do omówienia w bardziej szczegółowy sposób warunków obecnych w Niemczech. Jakkol-

wiek będę mówił o sprawach, dotyczących stanu rzeczy w państwie niemieckiem, jednakże sądzę, że wolno mi będzie powiedzieć, że uwagi o których mowa niżej, są zasadniczo możliwe do zastosowania w pozostałych krajach kontynentu europejskiego, jak długo dotyczyć one będą zasadniczych kwestji zawodowej działalności. Naturalnie, każdy z krajów ma swój własny system prawny traktowania tych spraw. Muszę również ograniczyć swój temat w jednym z dalszych kierunków, a mianowicie: przedmiotem dyskusji jest tylko odpowiedzialność za normalną rewizję rocznych sprawozdań. Z tego względu nie poruszam dalszych spraw, posiadających wszakże znaczenie, jak to przygotowanie i rewizję rachunkowości dla specjalnych przyczyn np. dla uzyskania kredytu, reorganizacji lub likwidacji przedsiębiorstw. Nie mniej jednak chcę równocześnie rozszerzyć granice mojego referatu w pewnym kierunku i dlatego poruszam w pewnych detalach istniejące obecnie ustawy, regulujące stan i odpowiedzialność naszego zawodu w Niemczech, jak również starać się będę opisać przypuszczalne przyszłe tendencje odnośnego prawodawstwa niemieckiego. W tym kierunku ma miejsce rozwój faktów od czasu kongresu w Amsterdamie i dlatego tylko zasługuje na specjalną wzmiankę przez mówiącego o rzeczach traktujących rewizję w Niemczech. Załączam, jako dodatek, pełny tekst (z małoznaczącemi skróceniami) obecnie obowiązujących przepisów niemieckiego kodeksu handlowego. Przepisy te nie tylko zawierają zdefinjowane i szczegółowe polecenia, dotyczące oceny zasobów w celu sporządzenia bilansu, lecz również wskazują formę bilansu, rachunku strat i zysków, która winna być przyjęta dla sprawozdań drukowanych wszystkich spółek akcyjnych. W wielkiej ilości krajów specjalne kategorje przedsiębiorstw np. towarzystwa kolejowe są zobligowane do prowadzenia prawnie przepisanych form rachunków.

Ustawy o układzie rachunkowości, która została zalecona do zastosowania dla wszystkich tego rodzaju spółek, względnie liczba rodzajów takich rachunków, które zostały nakazane do prowadzenia we wszystkich jednego rodzaju przedsiębiorstwach, często stają się przedmiotem dyskusji w kołach zawodowych w całym świecie. Niemcy starały się obecnie rozwiązać to zagadnienie na drodze ustawodawczej i jestem przekonany, że osiągnięte rozwiązanie zagadnienia będzie przestudjowane z zainteresowaniem.

### II. Organizacja zawodu w Niemczech w dobie obecnej.

19 września 1931 r. rząd wydał dekret z mocą ustawy, mający na celu zreformowanie pewnych części prawa o spółkach. Częściowo na skutek tego dekretu, częściowo wskutek innego jeszcze wydanego w tym samym czasie rozporządzenia statut i funkcje naszego zawodu zostały podstawowo w Niemczech zmienione. Zbyt przedwczesnem byłoby sądzić, że reforma ta została ostatecznie zakończona; przeciwnie, spodziewamy się, że rząd w ciągu najbliższych kilku miesięcy wyda nowe prawo o spółkach, które ujmie prawne i ekonomiczne zasady właściwe obecnej politycznej sytuacji, w jakiej znajdują się Niemcy. Niewątpliwie nowe prawo o spółkach będzie się gruntownie opierać na zasadach dekretu z dnia 19 września 1931 r. i jest prawie że pewnem, że obowiązująca rewizja towarzystw akcyjnych będzie stanowić główny temat tego prawa, jak zresztą miało to miejsce w dekrecie, obowiązującym w obecnej chwili. W kołach bliskich rządu było i panuje obecnie przekonanie, że skuteczną reformę prawa i procedury w stosunku do spółek da się osiągnąć wówczas, kiedy poszczególne specjalne reformy zostaną oparte na zasadzie, że spółki winny być poddane rewizji, nietylko ustalającej zgodność przedstawionych rachunków z księgami, lecz i mającej na celu uwierzytelnienie poszczególnych rachunków przez badanie zawartych w nich wiadomości. Tego rodzaju reformy stwarzały konieczność zmian, powodujących całkowitą reorganizację naszego zawodu. Dla wykonywania bowiem tego rodzaju rewizji koniecznym jest odpowiednio wykwalifikowany skład ciała rewizorów, t. j. ludzi o jednym poziomie zarówno pod względem osobistych wartości, jak i zawodowych kwalifikacji. Z tego też względu został stworzony zarządzeniem rządu Rzeszy, jak i przez rządy krajów zrzeszonych, specjalny zawód w grupie osób dotychczas będących buchalterami lub powiernikami różnych rodzajów — zawód noszący nazwę: „Publicznie ustanowionych i zatwierdzonych rewizorów" (Wirtschaftsprüfer).

Uwagi, które dalej następują, naturalnie, stanowią tylko jakby szkic sytuacji i ze względu na brak miejsca, zmuszają mnie do zajęcia się tylko kwestjami o pewnem znaczeniu. „Zatwierdzony rewizor" w związku ze swojem oficjalnem przeznaczeniem „publicznie ustanowionego i zatwierdzonego rewizora" jest ekspertem, który przed tem, zanim uzyskał zezwolenie, został zaprzysiężony i który, jako członek wolnego zawodu, przeprowadza rewizje, w szczególności rewizje przepisane prawem. Jego działalność, jako człowieka, ograniczona jest do wykonywania zawodowych czynności i jest mu zakazane angażowanie się w handlowych przedsiębiorstwach. Mianowania dokonywane są przez rządy poszczególnych krajów, na mocy porozumienia, zawartego pomiędzy rządem Rzeszy a poszczególnemi rządami krajów. Porozumienie to reguluje sprawę w jednakowy sposób dla wszystkich krajów, wchodzących w skład Rzeszy. Mianowanie natomiast ważne jest dla całego terytorjum Niemiec.

„Zatwierdzone towarzystwa rewizyjne" są to publiczne spółki akcyjne (Aktiengesellschaften) lub prywatne spółki z ograniczoną odpowiedzialnością („Gesellschaften mit Beschränkter Haftung" lub w skrócie „G. m. b. H.") względnie inne stowarzyszenia o charakterze spółki firmowej, które poświęcają się wyłącznie pracy, wykonywanej przez poszczególnych zatwierdzonych rewizorów. Specjalne przepisy gwarantują, że osoby kierujące temi przedsiębiorstwami posiadają uzdolnienia, cechy osobiste i zawodowe, wymagane od osób prywatnych dla zatwierdzonych rewizorów i z tego względu dopiero po wciągnięciu ich do rejestru publicznie ustanowionych i zatwierdzonych rewizorów, uzyskują one zezwolenie na rozpoczęcie swojej działalności, jako rewizorzy.

Biura oddziałów, prowadzone jako samodzielne jednostki, mogą dokonywać rewizji w tym tylko wypadku, o ile miejscowy kierownik lub wspólnik, który stoi na czele, jest zatwierdzony jako rewizor.

Warunki, na jakich można uzyskać zezwolenie, dają gwarancję, że tylko osoby, posiadające właściwe osobiste i zawodowe kwalifikacje, zostaną wybrane.

Aplikujący winien:

1) być o znanej, finansowej uczciwości,

2) być uważanym, jako szczególnie nadający się do zawodu, ze względu na swój osobisty charakter,

3) nie być starszym ponad 30 lat,

4) posiadać doświadczenie praktyczne w interesach przynajmniej w przeciągu lat 6-ciu, z których 3 lata muszą być poświęcone rewizjom,

5) zdać egzamin ze wszystkich przedmiotów, mających jakiekolwiek znaczenie dla rewizora.

Do zasadniczych czynności zatwierdzonych rewizorów lub towarzystw rewizyjnych należy:

1) wykonywanie obowiązujących prawnie rewizji spółek akcyjnych,

2) wykonywanie rewizji w handlowych przedsiębiorstwach ciał publicznych, które to przedsiębiorstwa są przedmiotem obowiązujących na mocy prawa rewizji,

3) wykonywanie obowiązkowych na mocy prawa rewizji w przedsiębiorstwach asekuracyjnych i budowlanych.

Dalszą działalność rewizorów stanowi:

4) wykonywanie rewizji rachunków różnego innego rodzaju przedsiębiorstw, specjalne prace buchalteryjne w związku z określeniem zysku i finansowemi planami,

5) przygotowywanie rachunków i opinjowanie o nich, przygotowywanie opinji w związku z obliczeniem zdolności rentownej spółki.

Publicznie ustanowieni i zatwierdzeni rewizorzy dzięki zaletom praw i przepisów, odnoszących się do ich zawodu, mogą również podejmować się następujących rodzajów prac, niezależnie od czystych prac rewizyjnych, a mianowicie:

6) udzielania porad w przedmiocie oszczędności w przedsiębiorstwie, organizacji rachunkowości i metod pracy,

7) udzielania porad, będących w związku z finansowemi i kredytowemi sprawami, jak również przygotowywanie opinji w przedmiocie zdolności kredytowej,

8) udzielanie porad w sprawie tworzenia, zamknięcia i rekonstrukcji spółek lub w przedmiocie likwidacji w związku z upadłością lub aktami ustanowienia (dożywocie, zapis etc.),

9) udzielanie porad i reprezentowanie osób w sprawach podatkowych,

10) sprawy powiernicze t. j. działanie w charakterze powiernika w dobrowolnych lub przymusowych aktach, w sprawach spadkowych, upadłościowych, w sprawach administrowania majątkami lub też w wąskiem znaczeniu tego słowa, jako działający w imieniu swego mocodawcy.

Rada (Zarząd) publicznie ustanowionych i zatwierdzonych rewizorów składa się z osób, wybranych z pośród samego zawodu i z przedstawicieli organizacyj handlowych i przemysłowych łącznie z osobami, nominowanemi przez rząd Rzeszy i rządy krajowe oraz przez stowarzyszenia reprezentujące interesy zawodowe, jak również z pewnej ilości przedstawicieli uniwersytetów. Rada jest władna wydawać przepisy, mające moc ustawową w odniesieniu do postępowania rewizorów w sprawach zawodowych. Złożona przez zatwierdzonych rewizorów przysięga wiąże ich nietylko do zachowania tajemnicy, lecz również do wykonywania swoich obowiązków „bez strachu lub sympatji". Zatwierdzeni rewizorzy są przedmiotem nadzoru ze strony Izb Handlowych, w obrębie których się znajdują. Istnieje określona procedura, umożliwiająca cofnięcie ustanowienia zatwierdzonego rewizora. Ciałem uznanem do doglądania zawodowych interesów publicznie ustanowionych i zatwierdzonych rewizorów jest „Institut der Wirtschaftsprüfer" (Instytut zatwierdzonych rewizorów) w Berlinie. Rady ustanawiające i egzaminujące zostały stworzone w 13 miastach w Niemczech: Berlin, Brema, Wrocław, Frankfurt, Hamburg, Królewiec, Lipsk, Mannheim, Munich, Münster, Norymberga, Stuttgart. Instytut zatwierdzonych rewizorów posiada również swoje korespondencyjne subkomitety w każdem z tych miast, które to komitety mają nadzór nad zawodowem postępowaniem swoich członków; urządzają odczyty, dyskusje etc na tematy, będące przedmiotem zainteresowania zawodowego. Przy Instytucie znajduje się Sąd Honorowy, który rozpatruje sprawy pogwałcenia etyki zawodowej.

### III. Statutowe funkcje zatwierdzonych rewizorów w Niemczech.

Główną funkcją zatwierdzonych rewizorów, osobiście jak również spółek rewizyjnych, jest wykonywanie obowiązującej prawem rewizji spółek akcyjnych. W art. 262 (a) dekretu z dnia 19 września 1931 r. powiedziano, że roczne bilanse spółek akcyjnych, zestawione na podstawie ksiąg i naświetlone przez dyrekcję w ich sprawozdaniu, winny być zrewidowane przez jednego lub kilku ekspertów-rewizorów zanim zostaną przedłożone do zatwierdzenia przez Walne Zebranie. Tylko zatwierdzeni rewizorzy mogą być wyznaczonymi rewizorami do tej rewizji. Są oni wybierani przez walne zebranie akcjonarjuszów (art. 262-b) i wybór ten winien mieć miejsce przed

końcem roku operacyjnego, w razie zaś braku takiej uchwały miejscowy sąd jest w mocy wyznaczyć rewizora. Dyrekcja ma obowiązek (na mocy statutu) przesłać wybranemu przez akcjonarjuszów rewizorowi instrukcje o przeprowadzeniu rewizji. Art. 262 (c) mówi, że ani członkowie dyrekcji, rady nadzorczej, ani też pracownicy spółki nie mogą być wybrani lub też ustanowieni jako rewizorzy danej spółki.

W art. 262 (d) powiedziano, że dyrekcja winna pozwolić rewizorom dokonywać rewizję ksiąg i dokumentów spółki, winna zezwolić na dokonanie rewizji gotówki w kasie, inwestycji dokonanych, towarów spółki, szczególnie czy stany te odpowiadają zapisom w księgach. Rewizorzy mogą domagać się od dyrekcji spółki wszystkich wyjaśnień i wiadomości, które stają się konieczne dla nich celem starannego wykonania przez nich swoich obowiązków.

Art. 262 (e) mówi, że rewizor obowiązany jest do złożenia pisemnego sprawozdania z przeprowadzonej rewizji. W tem sprawozdaniu winno być również wyłuszczone czy system rachunkowości, bilansu rocznego i sprawozdania dyrekcji odpowiadają wymogom prawa i czy dyrekcja udzieliła wiadomości oraz wyjaśnień żądanych przez eksperta. Sprawozdanie to winno być złożone radzie nadzorczej spółki. Każdy z członków rady nadzorczej ma prawo przeglądania sprawozdania eksperta. Rada nadzorcza w swoich komentarzach do sprawozdania dyrekcji winna podać nazwisko ustanowionego rewizora, który przeprowadził rewizję i winna omówić stan podany w sprawozdaniu rewizora. Do wiadomości walnego zebrania, które obraduje nad rocznym bilansem, muszą być podane te wszystkie dane.

Art. 262 (f) traktuje o sprawie poświadczeń. Jeśli wynikiem rewizji będzie przekonanie, że niema żadnych materjalnych objekcji w stosunku do przedstawionych rachunków, rewizorzy winni ustalić to w drodze zaświadczenia do bilansu, w którem to zaświadczeniu winno figurować — czy po dokonaniu sumiennej rewizji, opartej na księgach i dokumentach spółki, na wyjaśnieniach i danych, dostarczonych przez dyrekcję system przyjętej rachunkowości, rocznego sprawozdania oraz sprawozdania dyrekcji odpowiadają przepisom prawa.

Tego rodzaju poświadczenie winno być zawarte w każdej publikacji sprawozdania. W stosunku do obowiązków rewizorów powiedziano w art. 262 (g), że rewizorzy, i jeśli oni zatrudniają inne osoby przy rewizji, to i te ostatnie osoby są zobowiązane do sumiennej i bezstronnej rewizji oraz do utrzymania tajemnicy. Jest im zabronione robienie użytku w niestosowny sposób z handlowych i technicznych tajemnic, które oni poznali w trakcie wykonywania swoich obowiązków. Osoby, kolidujące z tym nakazem, ponoszą odpowiedzialność wobec spółki za wszystkie szkody, wynikłe z tego powodu. Odpowiedzialność jednakże jest ograniczona dla poszczególnej rewizji do kwoty RM 100.000 w wypadkach, gdzie tylko niedbalstwo może być stwierdzone, nawet jeśli wiele osób zostało zaangażowanych do rewizji, lub gdy wiele czynów na szkodę dało powód do domagania się zwrotu tych szkód, jeśli one wynikły.

Tłomaczył **Stefan Wojciechowski**
delegat Polski na IV Międzynarodowy
Kongres Buchalterów-Ekspertów
w Londynie.

# ZAGADNIENIE PRAWIDŁOWEJ RACHUNKOWOŚCI

„Czasopismo Księgowych w Polsce" w Nr. 5 z r. b. w artykule p. t. „Definicja prawidłowej rachunkowości" podaje do wiadomości, że Komitet Naukowy Związku Księgowych w Polsce zajął się bardzo żywo zagadnieniem prawidłowej rachunkowości.

Szczęść Boże! Sądzę bowiem, że każdy celowy i rzetelny wysiłek z czyjejkolwiek strony pochodzi, będzie w pełni oceniony przez ogół buchalterów, miłujących swój zawód.

Istotnie, jest to problemat — dla nas buchalterów — niezmiernie ważny. Z terminem „prawidłowa buchalterja" spotykamy się w naszej pracy zawodowej bardzo często i wielki już czas wypełnić go logiczną, jasną i zrozumiałą treścią, dokładnie i możliwie wszechstronnie uzasadnioną.

Otóż w związku z powyższem wymieniony Komitet Naukowy na swojem posiedzeniu powziął jednomyślnie następującą uchwałę:

„— Kodeks Handlowy w art. 54 wypowiada się, iż księgowość handlowa powinna być prowadzona „według zasad prawidłowej rachunkowości".

„Zgodnie z intencją prawodawcy i z brzmieniem powyższego artykułu, K. N. Z. K. w Polsce **wyraża przekonanie,** że **określenie zasad** prawidłowej rachunkowości **może** i **powinno** być dokonane przez naukę księgowości, kultywowaną w instytucjach naukowych oraz w naukowych organizacjach związków księgowych zawodowych".

„Zgodnie z zasadami nauki i **interesem życia gospodarczego** K. N. Z. K. w Polsce **wyraża pogląd,** iż za rachunkowość prawidłową w rozumieniu art. 54 Kodeksu Handlowego uważać należy taką organizację rachunkowości, która umożliwia wykazywanie prawdziwego stanu całego majątku przedsiębiorstwa i wszystkich zmian w tym majątku zachodzących".

„Czy księgowość w poszczególnych wypadkach odpowiada zasadom prawidłowej rachunkowości, rozstrzygać mogą tylko powołani do tego rzeczoznawcy - księgowi".

Postarajmy się te sprawy przeanalizować, rozpatrzyć.

Dla ścisłości, pozwolę sobie przytoczyć pełny tekst art. 54 Kod. Handlowego.

„Kupiec rejestrowy obowiązany jest prowadzić według zasad prawidłowej rachunkowości kupieckiej taką księgowość handlową, jaka ze względu na rodzaj i rozmiar przedsiębiorstwa jest konieczna celem ujawnienia stanu majątku i interesów handlowych".

Co ten artykuł nam mówi?

1. Mówi on o „kupcu rejestrowym" w odróżnieniu od kupca nierejestrowego, bowiem tylko na tego pierwszego prawo wkłada obowiązek prowadzenia księgowości handlowej. Kto będzie uważany za kupca rejestrowego w rozumieniu powyższego art. Kod. Handl. powinno określić osobne rozporządzenie.

2. Ten kupiec rejestrowy obowiązany jest prowadzić księgowość handlową „według zasad prawidłowej rachunkowości kupieckiej". Nie dość więc

jest, że kupiec rejestrowy prowadzi rachunkowość, lecz **musi** ją prowadzić właśnie według zasad prawidłowej rachunkowości kupieckiej, oczywiście pod grozą skutków prawnych.

Co należy rozumieć przez „prawidłową rachunkowość", to **może** określi osobne rozporządzenie, a może i nie określi, albo pozostawi do rozstrzygnięcia powołanym do tego rzeczoznawcom - buchalterom, o co zresztą ci ostatni zupełnie słusznie zabiegają. Zajęcie takiego stanowiska jest zrozumiałe i w pełni uzasadnione.

3. Ta księgowość handlowa winna być taka, jaka ze względu na rodzaj i rozmiar przedsiębiorstwa jest konieczna".

Ze względu na **rodzaj i rozmiar** przedsiębiorstwa!

Ale jakie kryterjum ma służyć dla oceny, czy ta księgowość handlowa, którą prowadzi kupiec rejestrowy jest taka, akurat dopasowana do „rodzaju i rozmiaru" danego przedsiębiorstwa?

4. Jeżeli pod tym względem nie znajdziemy odpowiedzi w oddzielnem rozporządzeniu, to na to pytanie daje nam odpowiedź część końcowa omawianego artykułu, a mianowicie taka, która **ujawnia stan majątku i interesów handlowych** kupca rejestrowego.

Brak więc w dalszym ciągu dokładnej, jasnej definicji, bliżej określającej pojęcie **prawidłowej rachunkowości.**

Powróćmy teraz na chwilę do przytoczonego na wstępie artykułu p. t. „Definicja prawidłowej rachunkowości". Otóż czytamy tam, że Komitet Naukowy regularnie co tydzień dyskutuje i ustala... zasady prowadzenia księgowości.

Przecieramy oczy i ze zdumieniem zapytujemy. Jakże to Szanowny Komitecie Naukowy? Czyż prowadziliśmy dotychczas buchalterję bez ustalonych zasad, tak, że dopiero obecnie Komitet Naukowy dyskutuje i ustala te zasady nauki buchalterji? Czyż pp. profesorowie Lipiński, Tomanek, Góra, Lulek, Seifert, Byszewski, Chankowski, i t. d. i t. d. nie uczyli nas ustalonych już zasad prowadzenia buchalterji, lecz jeszcze niepewnych, nieustalonych w nauce, a które dopiero obecnie dyskutuje się i ustala? I to regularnie co tydzień?

Czytamy dalej.

„Zgodnie z **intencją** prawodawcy i z **brzmieniem** powyższego artykułu, K. N. Z. K. w Polsce **wyraża przekonanie,** że określenie zasad prawidłowej rachunkowości, **może i powinno być dokonane** przez naukę księgowości i t. d.".

Zgodnie z intencją prawodawcy i z brzmieniem pow. artykułu!

Intencją prawodawcy p/g brzmienia art. 54 Kod. Handl. jest, aby kupiec rejestrowy prowadził buchalterję według zasad tej nauki, a to celem ujawnienia stanu majątku i interesów handlowych. Mimo całej wnikliwości, nie możemy się doszukać myślą tej intencji prawodawcy i takiego brzmienia art. 54, z którychby wypływało, że Komitet Naukowy jakby został powołany do... wyrażenia przekonania, że może to robić, co powinien robić, a więc zajmować się sprawami nauki.

A jeżeli zasady prawidłowej rachunkowości były te same przed, jak i po wejściu w życie nowego Kodeksu Handlowego, to czy nie wszystko jedno, który zespół naukowy, czy który ze znawców przedmiotu jeszcze raz powtórzy te ustalone zasady może w bardziej przejrzystym układzie, logiczniej usystematyzowane?

Następnie chciałbym wskazać na pewne nieporozumienie, przeoczenie, czy coś w tym sensie. Z jednej bowiem strony powyższy Komitet Naukowy — jak czytamy w artykule — dopiero dyskutuje i ustala zasady prowadzenia rachunkowości, a z drugiej — na podstawie tych dyskutowanych i ustalanych, a więc jeszcze nie ustalonych, zasad formułuje wniosek — określa pojęcie prawidłowej rachunkowości.

Wniknijmy jednak głębiej w definicję pojęcia **prawidłowej rachunkowości,** wysuniętą przez Komitet Naukowy, który „wyraża pogląd, iż za rachunkowość prawidłową w rozumieniu art. 54 Kodeksu Handlowego uważać należy taką organizację rachunkowości, która umożliwia wykazywanie prawdziwego stanu całego majątku przedsiębiorstwa i wszystkich zmian w tym majątku zachodzących".

Prawidłowo, to znaczy z prawidłami zgodnie, czyli zgodnie z zasadami. Ale pojęcie **prawidłowości** nie obejmuje także i pojęcia **prawdziwości** t. j. rzetelności, czyli zgodności z prawdą, sumienności.

Można bowiem prowadzić buchalterję zgodnie z prawidłami czyli z zasadami nauki, a więc prawidłowo, a jednak nieprawdziwie, nierzetelnie, niezgodnie z rzeczywistością, i odwrotnie można ją prowadzić rzetelnie, lecz nieprawidłowo.

To też część końcowa art. 54 k. h. mówi i o tym drugim warunku — rzetelności, tkwiącym właśnie w tem „ujawnieniu stanu majątku i interesów handlowych".

W sposób bardzo wyraźny różniczkuje te pojęcia Ordynacja Podatkowa, a mianowicie:

art. 86 powiada, „Księgi prowadzone **prawidłowo i rzetelnie,** stanowią podstawę dla wymiaru podatku."

art. 87 § 1 „Za **prawidłowe** uważa się księgi, prowadzone w myśl przepisów obowiązującego kodeksu handlowego, oraz zasad księgowości i zwyczajów hand."

§ 2 „Za **prawidłowe** w rozumieniu § 1 uważa się również uproszczone księgi handlowe i gospodarcze, prowadzone w/g zasad, które ustala Minister Skarbu po zasięgnięciu opinji samorządu gospodarczego."

art. 88 „Za **rzetelne** uważa się księgi prowadzone zgodnie z rzeczywistością."

art. 94 „Jeżeli na poparcie zeznania, złożonego w terminie, płatnik wyraził gotowość przedstawienia ksiąg, to władza wymiarowa nie może ustalić podstaw wymiaru odmiennie, aniżeli to wynika z tych ksiąg, o ile one nie zostały uznane za **nieprawidłowe** lub za **nierzetelne.**"

W rozporządzeniu Ministra Skarbu, wydanem dla celów podatku przemysłowego

§ 1 opiewa: „Za **prawidłowe** księgi handlowe w rozumieniu ustawy o państwowym podatku przemysłowym... uważa się:

a) księgi handlowe, odpowiadające przepisom obowiązujących kodeksów handl., a w kwestjach nieunormowanych w kodeksach zgodnie z zasadami księgowości,

b) księgi handlowe, prowadzone w/g zasad, wyszczególnionych w § 2 nin. rozp."

§ 6 „Za **prawidłowe** uważa się księgi handlowe:

1) których rodzaj, forma i sposób prowadzenia odpowiadają przepisom kod. han., względnie przepisom nin. rozporządzenia, oraz

2) które są **rzetelne** pod względem materjalnym."

„Za **nierzetelne** uważa się księgi handlowe, prowadzone niezgodnie z istotnym stanem rzeczy."

Z powyższego widać, że ustawodawca rozróżnia pojęcia prawidłowości i rzetelności. Jest jednak pewne zastrzeżenie.

W Ordynacji Podatkowej pod tym względem niema wątpliwości. W rozporz. M. S. do celów podatku przemysłowego raz powiedziano tak, a drugi raz inaczej. Dlaczego? To jest widocznie niedopatrzenie. Bo w § 1 za prawidłowe uważa się księgi handlowe, odpowiadające przepisom kod. handlowego i prowadzone zgodnie z zasadami księgowości, a w § 6 za prawidłowe uważa się także i rzetelne. A więc w jednem i tem samem rozporządzeniu raz powiada się, że za szare uważa się szare, a drugi raz, iż to samo szare uważa się za szare i zielone.

Błędne więc będzie takie określenie prawidłowości, w które wtłoczono pojęcie o innym ciężarze gatunkowym — rzetelności. Prawidłowość nie jest rzetelnością, a rzetelność — prawidłowością, są to bowiem wyrazy o różnej treści pojęciowej.

Rzetelną więc rachunkowością handlową nazywamy takie jej prowadzenie, które jest uczciwe, sumienne, prawdziwe, zgodne z rzeczywistym stanem rzeczy.

Za prawidłową rachunkowość handlową — w ujęciu nauki buchalterji — uważamy taką organizację i prowadzenie rachunkowości, która jest zgodna z zasadami nauki buchalterji.

Z prawnego punktu widzenia — za prawidłową rachunkowość handlową należy uważać taką organizację i prowadzenie rachunkowości, która odpowiada wymogom prawa.

Uproszczone księgi handlowe nie są zgodne z zasadami prawidłowej buchalterji w ujęciu naukowem, a jednak z punktu widzenia prawa są uważane za prawidłowe.

Powyższa definicja prawidłowej rachunkowości stanowi określenie ogólne w najbardziej skondensowanym skrócie. Można ją rozwinąć, uzupełnić i połączyć z drugiem pojęciem—pojęciem rzetelności celem ustalenia łącznej, wspólnej dla obu pojęć definicji w rozumieniu art. 54 Kodeksu Handlowego.

Przejdziemy więc od definicji prostej, skróconej do definicji złożonej, obejmującej dalsze stopnie szczegółowego rozwinięcia obu pojęć, ograniczając się jednak do najbardziej esencjonalnego ujęcia istoty rzeczy.

A więc. Za rzetelną i prawidłową rachunkowość handlową w rozumieniu art. 54 Kodeksu Handlowego uważać należy taką organizację i takie prowadzenie rachunkowości, która opierając się na zasadach nauki buchalterji, sumiennie i zgodnie z rzeczywistością wykazuje liczbowo wszystkie zmiany w majątku przedsiębiorstwa zachodzące oraz umożliwia ujawnienie prawdziwego stanu całego majątku przedsiębiorstwa.

**Henryk Sadowski.**

# NOWE ROZPORZĄDZENIA O RACHUNKOWOŚCI

Ostatnio ogłoszono szereg ustaw i rozporządzeń, dotyczących rachunkowości. Ponieważ rozporządzenia dotyczą naszego zawodu, przeto uważamy za swój obowiązek podać je niżej do wiadomości wszystkich Szan. Czytelników - Kolegów - Buchalterów.

1) W Dzienniku Ustaw Nr. 84 z 1933 r. ogłoszone zostało:

## ROZPORZĄDZENIE PREZYDENTA RZECZYPOSPOLITEJ

z dnia 27 października 1933 r.

**o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych, obowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych.**

(D. U. Nr. 84 z 1933 r.)

Na podstawie art. 44 ust. 6 Konstytucji i ustawy z dnia 25 marca 1933 r. o upoważnieniu Prezydenta Rzeczypospolitej do wydawania rozporządzeń z mocą ustawy (Dz. U. R. P. Nr. 29, poz. 249), postanawiam co następuje:

**Art. 1.** (1) Osoby prawne, obowiązane do prowadzenia ksiąg handlowych, powinny sporządzać bilanse, zamknięcia rachunkowe (rachunek strat i zysków) oraz sprawozdania roczne z zachowaniem postanowień rozporządzenia niniejszego.

(2) Rozporządzenie niniejsze nie dotyczy spółek jawnych (firmowych) i komandytowych, a nadto przedsiębiorstw bankowych, zakładów ubezpieczeń oraz przedsiębiorstw państwowych.

**Art. 2.** (1) W bilansach, zamknięciach rachunkowych oraz sprawozdaniach rocznych należy uwidocznić wszystkie dane, które niezbędne są do dokładnego przedstawienia stanu i rozwoju gospodarczego osoby prawnej.

(2) W szczególności należy w bilansie ujawnić majątek, znajdujący się w nieruchomościach, ruchomościach, gotówce, papierach procentowych, wierzytelnościach, kaucjach, udziałach i zapasach, jako też wszystkie zobowiązania.

(3) Sprawozdania roczne powinny wykazać koszty administracji, fabrykacji oraz koszty finansowe, a to: wynagrodzenia naczelnych władz personelu administracyjnego i technicznego, zarobki pracowników, świadczenia socjalne oraz odsetki od pożyczek krajowych i zagranicznych.

**Art. 3.** Upoważnia się Ministrów: Przemysłu i Handlu oraz Skarbu do wydania w drodze rozporządzenia szczegółowych przepisów o sposobie sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych, których dotyczy rozporządzenie niniejsze.

**Art. 4.** Wykroczenie przeciwko przepisom rozporządzenia niniejszego lub rozporządzeń na jego podstawie wydanych stanowi występek z art. 280 kodeksu karnego.

**Art. 5.** Wykonanie rozporządzenia niniejszego porucza się Ministrom: Przemysłu i Handlu, Skarbu oraz Sprawiedliwości.

**Art. 6.** (1) Rozporządzenie niniejsze wchodzi w życie z dniem ogłoszenia.

Przepisy rozporządzenia niniejszego stosują się do bilansów, zamykanych po dniu 31 grudnia 1933 r. oraz do sporządzanych po tym terminie zamknięć rachunkowych i sprawozdań.

(2) Postanowienia rozporządzenia niniejszego nie uwłaczają przepisom, dotyczącym zasad sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań, wydanych dla poszczególnych rodzajów osób prawnych, objętych art. 1.

2) W Dzienniku Ustaw Nr. 37 z 1934 r. zostało ogłoszone:

## ROZPORZĄDZENIE MINISTRÓW: PRZEMYSŁU I HANDLU ORAZ SKARBU.

z dnia 20 kwietnia 1934 r.

**w sprawie wykonania rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1933 r. o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych, obowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych.**

(D. U. Nr. 37 z 1934 r.)

Na podstawie art. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1933 r. o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych, obowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych (Dz. U. R. P. Nr. 84, poz. 623), zarządza się co następuje:

**§ 1.** W sprawozdaniu z działalności osoby prawnej zarząd powinien omówić stan majątkowy i sytuację przedsiębiorstwa, wyjaśnić poważniejsze zmiany, które zaszły w porównaniu ze stanem przedstawionym w poprzedniem sprawozdaniu i bilansie, wartość i rodzaj dokonanych inwestycyj oraz podać następujące dane:

a) przynależność przedsiębiorstwa do związków gospodarczych, mających na celu drogą wzajemnych zobowiązań kontrolę lub regulowanie produkcji, zbytu, cen i warunków wymiany dóbr;

b) koszty administracji ogólnej, fabrykacji oraz finansowe, ujawniając: wynagrodzenie i koszty zarządu (dyrekcji), rady nadzorczej i komisji rewizyjnej, udział wymienionych władz przedsiębiorstwa w rocznych zyskach, wynagrodzenie personelu administracyjnego, personelu technicznego, zarobki pracowników fizycznych, świadczenia socjalne obciążające przedsiębiorcę, koszty surowców oraz innych materjałów, dyskonto weksli, odsetki od akceptów, odsetki i koszty od innych pożyczek osobno krajowych i osobno zagranicznych, oraz wysokość ich oprocentowania, koszty przynależności do związków i organizacyj oraz różne wydatki (remont maszyn i aparatów, ubezpieczenie od ognia, magazynowanie, opakowanie, ekspedycja i t. d.).

**§ 2.** Zamknięcie rachunkowe powinno być sporządzone tak jasno i przejrzyście, aby poszczególne pozycje należycie przedstawiały stan majątkowy i wyniki działalności przedsiębiorstwa.

**§ 3.** (1) W rachunku strat i zysków należy uwidocznić po stronie strat w oddzielnych pozycjach koszty administracji ogólnej, koszty fabrykacji, koszty sprzedaży, koszty kredytów, podatki państwowe i komunalne, różnice kursowe i odpisy amortyzacyjne, co nie wyłącza możności szczegółowszego podziału pozycyj i ich uzupełnienia.

(2) Wydatki i wpływy związane z nabyciem i sprzedażą kontyngentów powinny być wyszczególnione w rachunku strat i zysków.

**§ 4.** (1) Bilans powinien obejmować cały majątek przedsiębiorstwa wraz z jego oddziałami (filjami), lub odrębnemi zakładami oraz ujawnić ostateczny wynik wszystkich czynności przedsiębiorstwa.

(2) Majątek stanowiący własność przedsiębiorstwa powinien być uwidoczniony w bilansie z podziałem na majątek stały i płynny, stosownie do podziału podanego w ustępie 6.

(3) Wartość nieruchomości, maszyn, urządzeń technicznych, praw, koncesyj, patentów i wogóle przedmiotów nieprzeznaczonych do zbytu, powinna być określona w kwocie nieprzekraczającej ceny nabycia lub kosztów wytworzenia.

(4) Objekty lub prawa nabyte za własne akcje lub udziały bądź wniesione jako aport powinny być przyjęte do bilansu w kwocie, która została wypłacona w akcjach lub udziałach.

(5) Majątek stały przedsiębiorstwa powinien być wykazany z uwzględnieniem podziału na poszczególne zakłady.

(6) Bilans należy sporządzać z podziałem na niżej wyszczególnione pozycje, o ile odpowiadają one rodzajowi interesów przedsiębiorstwa, co jednakże nie wyłącza możności szczegółowszego podziału tych pozycyj i ich uzupełnienia.

**Po stronie aktywów.**

I. Majątek stały.
- Grunty.
- Budynki:
  - a) fabryczne,
  - b) gospodarcze,
  - c) mieszkalne.
- Urządzenia techniczne (maszyny, kolejki, bocznice, tabor kolejowy, statki i t. p.).
- Inwentarz zakładowy i biurowy:
  - a) żywy,
  - b) martwy (ruchomości).
- Koncesje i patenty, licencje i t. d.

II. Majątek płynny.
- Gotówka w kasie i bankach.
- Papiery procentowe.
- Weksle w portfelu i w inkasie.
- Akcje i udziały w innych przedsiębiorstwach.
- Materjały:
  - a) surowce,
  - b) pomocnicze i pędne.
- Półfabrykaty.
- Gotowe wyroby i towary.
- Dłużnicy:
  - a) akcjonarjusze lub udziałowcy:
    1. zaległe wpłaty na kapitał zakładowy lub udziałowy,
    2. należności z tytułu kredytów finansowych,
  - b) należności z tytułu umów kartelowych:
    1. z tytułu operacyj handlowych,
    2. z tytułu operacyj finansowych,
  - c) odbiorcy,
  - d) dostawcy,
  - e) różni,
  - f) wątpliwe należności:
    1. weksle protestowane,
    2. należności w postępowaniu rewindykacyjnem,
    3. inne.
- Inne aktywa (z wyszczególnieniem ważniejszych).

Sumy przechodnie:
a) wydatki dotyczące okresu przyszłego,
b) inne (wyszczególnić ważniejsze).
Sumy pozabilansowe (gwarancje, żyra, kaucje, depozyty i t. d.).

**Po stronie pasywów.**

I. Kapitały własne:
Kapitał zakładowy.
Wpłaty akcjonarjuszów lub udziałowców na powiększenie kapitału zakładowego przed zarejestrowaniem.
Kapitał zapasowy.
a) saldo z roku ubiegłego,
b) dopisano w roku sprawozdawczym lub odpisano na pokrycie strat.
Kapitały rezerwowe (z wyszczególnieniem).
II. Kapitał amortyzacyjny:
a) saldo z roku ubiegłego,
b) dopisano w roku sprawozdawczym.
III. Kapitał obligacyjny.
IV. Zobowiązania:
Wierzyciele:
a) akcepty,
b) banki,
c) kredyty hipoteczne,
d) zaległe podatki,
e) dostawcy,
f) odbiorcy,
g) różni.
Zobowiązania z tytułu umów kartelowych:
a) z tytułu operacyj handlowych,
b) z tytułu operacyj finansowych.
Fundusze i zobowiązania specjalne (z wyszczególnieniem).
Sumy przechodnie:
a) dochody, dotyczące okresu przyszłego,
b) inne (wyszczególnić ważniejsze).
Sumy pozabilansowe (różni za gwarancje, żyra, kaucje, depozyty i t. d.).

**§ 5.** Czysty zysk lub strata pozostałe z lat ubiegłych powinny być wykazane w bilansie w oddzielnej pozycji.

**§ 6.** Zobowiązania z tytułu żyr na wekslach tak handlowych jak i finansowych, nieuwidocznionych w bilansie, należy podać oddzielnie w pozycji „Sumy pozabilansowe".

**§ 7.** W uwadze do bilansu należy podać ogólną kwotę zobowiązań zagranicznych.

**§ 8.** Rozporządzenie niniejsze wchodzi w życie z dniem ogłoszenia.

**3)** W Dzienniku Ustaw Nr. 57 z dnia 30.VI. r. b. ogłoszony został **Kodeks Handlowy, obowiązujący z dniem 1.VII. r. b., który w art. 2 ustala pojęcie kupca, a mianowicie:**

§ 1. Kupcem jest, kto we własnem imieniu prowadzi przedsiębiorstwo zarobkowe.

§ 2. Gospodarstwa rolnego nie uważa się za przedsiębiorstwo zarobkowe.

§ 3. Gospodarstwem rolnem w rozumieniu kodeksu niniejszego jest również gospodarstwo leśne, ogrodowe, hodowlane, rybne, łowieckie lub pszczelarskie.

Art. 4 Kodeksu Handlowego omawia kupca rejestrowego, a mianowicie:

§ 1. Kupiec, który prowadzi przedsiębiorstwo zarobkowe w większym rozmiarze, jest kupcem rejestrowym.

§ 2. Minister Przemysłu i Handlu w porozumieniu z Ministrami Skarbu, Sprawiedliwości oraz Rolnictwa i Reform Rolnych określi w drodze rozporządzenia, jakie przedsiębiorstwa uważa się za prowadzone w większym rozmiarze.

Rozporządzenie wykonawcze do powyższego artykułu ma być ogłoszone w jednym z lipcowych Dzienników Ustaw.

Artykuł 6 Kodeksu Handlowego mówi, jak następuje:

Kupiec rejestrowy obowiązany jest wpisać się do rejestru handlowego.

W związku z tym artykułem ma być ogłoszone w m. lipcu r. b. rozporządzenie o rejestrze handlowym, które przewidywać ma obowiązek zgłaszania corocznie do rejestru handlowego bilansu, sporządzonego przez kupca rejestrowego, przyczem, o ile bilans ten sporządził buchalter, to będzie obowiązkowy podpis buchaltera.

Ogłoszenie tego rodzaju obowiązku jest wielkim sukcesem starań naszej Organizacji, która pierwsza ze wszystkich organizacyj poruszyła kwestję obowiązku podpisywania bilansu przez buchaltera. Jest to więc pierwszy krok do podniesienia pozycji buchaltera w życiu gospodarczem, co z drugiej strony pociągnie za sobą konieczność wydania rozporządzenia o kwalifikacjach dla buchaltera. Będzie to zkolei drugim sukcesem starań naszej Organizacji.

Buchalterzy, pragnący należycie wypełniać swe zadania w myśl przepisów ostatnio ogłoszonych, muszą bezwzględnie uzupełniać swoje wiadomości i bardzo dobrze uczynili tych siedmiuset zgórą buchalterów, którzy zapisali się na prowadzone przez Związek nasz od 3-ech lat dwuletnie Kursy Wyższej Rachunkowości dla Buchalterów. Absolwenci tych Kursów będą mogli godnie odpowiedzieć zadaniom swoim i napewno nie przysporzą kłopotu ani przedsiębiorstwu, w którem pracują, ani też sobie z tytułu nieprawidłowego, lub nierzetelnego prowadzenia ksiąg handlowych, co jest karalne na mocy art.art. 280 i 281 kodeksu karnego.

**4)** W dziale V Kodeksu Handlowego omawiana jest:

## RACHUNKOWOŚĆ KUPIECKA.

**Art. 54.** Kupiec rejestrowy obowiązany jest prowadzić według zasad prawidłowej rachunkowości kupieckiej taką księgowość handlową, jaka ze względu na rodzaj i rozmiar przedsiębiorstwa jest konieczna celem ujawnienia stanu majątku i interesów handlowych.

**Art. 55.** § 1. Księgowość handlowa powinna być prowadzona w walucie polskiej.

§ 2. Zapisy powinny być uskuteczniane w alfabecie języków, dopuszczonych w sądach siedziby przedsiębiorstwa lub oddziału.

§ 3. Jeżeli według zasad prawidłowej rachunkowości kupieckiej rachunki mają być prowadzone w formie księgi, księga powinna być oprawiona i karta za kartą opatrzona numerem porządkowym.

§ 4. Nie wolno pozostawiać odstępów w miejscach, które powinny być wypełnione. Nie wolno treści pierwotnej wymazywać lub w inny sposób czynić nieczytelną; poprawki powinny być dokonywane w taki sposób, aby tekst pierwotny można było odczytać.

**Art. 56.** Księgi handlowe, listy otrzymane, odpisy listów wysłanych, faktury i inne pisma, dotyczące zapisów, powinny być przechowywane przez

dziesięć lat. Przy księgach handlowych termin ten liczy się od końca roku kalendarzowego, w którym został uskuteczniony ostatni zapis do księgi.

**Art. 57.** § 1. Kupiec obowiązany jest przy rozpoczęciu przedsiębiorstwa tudzież na koniec każdego roku obrotowego sporządzić inwentarz i bilans.

§ 2. Inwentarz i bilans podpisze kupiec; przy spółkach jawnych i komandytowych podpiszą wszyscy spólnicy, upoważnieni do prowadzenia spraw spółki.

**Art. 58.** § 1. W inwentarzach i bilansach należy wartość poszczególnych przedmiotów majątkowych oznaczać podług ich wartości rzeczywistej.

§ 2. Wierzytelności wątpliwe należy przyjąć według ich wartości prawdopodobnej, a wierzytelności nieściągalne należy odpisać na straty.

**Art. 59.** § 1. W przypadkach podziału majątku, w szczególności podziału spadku, spólności lub majątku spółkowego, sąd może nakazać dopuszczenie uczestnika spólności lub zamiast niego męża zaufania do przejrzenia ksiąg w całej rozciągłości. W razie braku zgody sąd wyznacza męża zaufania.

§ 2. Przepis powyższy stosuje się także w przypadku, gdy wynagrodzenie (tantjema, prowizja i t. p.) ma być obliczone na podstawie ksiąg, przyczem sąd może ograniczyć zakres przeglądania.

§ 3. Do wydania postanowienia w tej sprawie właściwy jest w przypadku, gdy sprawa jest przedmiotem procesu, sąd, przed którym sprawa się toczy, pozatem sąd rejestrowy, w którego okręgu znajduje się siedziba przedsiębiorstwa.

**5)** W Rozdziale IV, Działu IX Kodeksu Handlowego omawiana jest:

## RACHUNKOWOŚĆ SPÓŁKI JAWNEJ.

**Art. 244.** Członkowie zarządu odpowiadają za należyte prowadzenie księgowości spółki.

**Art. 245.** Jeżeli umowa spółki nie stanowi inaczej, rokiem obrotowym spółki jest rok kalendarzowy.

**Art. 246.** § 1. Zarząd obowiązany jest w ciągu dwóch miesięcy po upływie roku obrotowego sporządzić i udostępnić spólnikom oraz złożyć organom nadzorczym bilans na ostatni dzień roku obrotowego (dzień bilansowy), rachunek zysków i strat za rok ubiegły oraz dokładne piśmienne sprawozdanie z działalności spółki w tym okresie.

§ 2. Dokumenty te powinny być podpisane przez wszystkich członków zarządu. Odmowa podpisu powinna być umotywowana.

§ 3. Jeżeli spółka rozpoczęła działalność w drugiej połowie roku obrotowego, można rachunki i sprawozdania za ten okres czasu połączyć z rachunkami za rok następny.

**Art. 247.** Przy sporządzaniu bilansu należy stosować następujące zasady:

1) kapitał zakładowy i wszelkiego rodzaju fundusze zapasowe i rezerwowe umieszcza się w pasywach;

2) koszty organizacji i administracji nie mogą być umieszczane w aktywach;

3) zysk lub stratę wykazuje się w bilansie jako osobną pozycję;

4) roszczenia o dopłaty mają być wstawiane do aktywów dopiero po powzięciu uchwały spólników, zarządzającej dopłaty, a jednocześnie równa suma powinna być wstawiana do pasywów; sumy te powinny być umieszczane w osobnych pozycjach zarówno w aktywach, jak i w pasywach;

5) dopłaty wykazuje się w pasywach dopóty, dopóki nie będą użyte w sposób, uzasadniający ich odpisanie;

6) poręczenia (gwarancje), zastawy i kaucje wykazuje się w dodatku do bilansu, przyczem podaje się ogólną sumę każdego rodzaju;

7) w bilansach odrębnie wykazuje się środki płynne, zobowiązania krótkoterminowe i długoterminowe.

**Art. 248.** § 1. Grunty, budynki, maszyny, środki transportowe, narzędzia pracy, ruchomości, prawa, koncesje, patenty, licencje i inne inwestycje, przeznaczone do stałego użytku, powinny być przyjęte do bilansu według ceny nabycia lub wytworzenia.

§ 2. Corocznie należy czynić odpisy na umorzenie, które odpowiadać będą zmniejszonej wartości inwestycyj wskutek zużycia, istnienia praw osób trzecich, upływu czasu i t. p.

§ 3. Przyrost wartości majątku, wymienionego w § 1, może być ujawniony w bilansie jedynie w razie ustalenia nowego szacunku przez komisję szacunkową, której skład i sposób działania określi rozporządzenie Ministra Przemysłu i Handlu.

**Art. 249.** Surowce, zapasy towarów i inne wartości, stanowiące przedmiot obrotu spółki, powinny być przyjęte do bilansu według wartości rzeczywistej, co najwyżej jednak w wysokości kosztów własnych, a gdyby koszty te były wyższe od ceny rynkowej w dniu bilansowym, — nie powyżej ceny rynkowej.

**Art. 250.** § 1. Papiery wartościowe i waluty obce, notowane na giełdzie, powinny być przyjęte do bilansu według ceny nabycia; jeżeli cena ta jest wyższa od przeciętnego kursu giełdowego z ostatniego miesiąca przed dniem bilansowym — według tego kursu giełdowego.

§ 2. Papiery wartościowe i waluty obce, nienotowane na giełdzie, wolno przyjąć do bilansu co najwyżej według ceny nabycia.

**Art. 251.** Wierzytelności i zobowiązania w obcych walutach należy przeliczyć według przeciętnego kursu giełdowego dla obcej waluty z ostatniego miesiąca przed dniem bilansowym.

**Art. 252.** § 1. W ciągu dwóch tygodni po zatwierdzeniu przez zgromadzenie spólników zarząd złoży sądowi rejestrowemu oraz Ministerstwu Przemysłu i Handlu bilans, rachunek zysków i strat, sprawozdania oraz odpis uchwały zgromadzenia spólników.

§ 2. Zarząd spółki, której kapitał zakładowy przewyższa kwotę 250.000 złotych, ogłosi w terminie, wskazanym w paragrafie poprzedzającym, bilans oraz rachunek zysków i strat w pismach, przeznaczonych do ogłoszeń spółki.

**Art. 253.** Jeżeli bilans, sporządzony przez zarząd, wykaże straty, przewyższające sumę kapitałów zapasowego i rezerwowych oraz połowę kapitału zakładowego, wówczas zarząd obowiązany jest bezzwłocznie zwołać zgromadzenie spólników celem powzięcia uchwały co do dalszego istnienia spółki.

**6)** W Rozdziale IV, Działu XII Kodeksu Handlowego omawiana jest:

## RACHUNKOWOŚĆ SPÓŁKI AKCYJNEJ.

**Art. 418.** Członkowie zarządu odpowiadają za należyte prowadzenie księgowości spółki.

**Art. 419.** Jeżeli statut nie stanowi inaczej, rokiem obrotowym spółki jest rok kalendarzowy.

**Art. 420.** § 1. Zarząd obowiązany jest w ciągu dwóch miesięcy po upływie roku obrotowego sporządzić i złożyć organom nadzorczym bilans na ostatni dzień roku obrotowego (dzień bilansowy), rachunek zysków i strat za rok ubiegły oraz dokładne piśmienne sprawozdanie z działalności spółki w tym okresie. Statut może powyższy dwumiesięczny termin przedłużyć o dalszy miesiąc.

§ 2. Dokumenty, wymienione w paragrafie poprzedzającym, powinny być podpisane przez wszystkich członków zarządu. Odmowa podpisu powinna być umotywowana.

§ 3. Jeżeli spółka rozpoczęła działalność w drugiej połowie roku obrotowego, można rachunki i sprawozdanie za ten okres czasu połączyć z rachunkami za rok następny.

**Art. 421.** Odpisy sprawozdania zarządu łącznie z bilansem i rachunkiem zysków i strat wraz z odpisem sprawozdania rady nadzorczej, komisji rewizyjnej, tudzież opinji biegłych rewidentów będą wydawane akcjonarjuszom na ich żądanie w ciągu dwóch tygodni przed walnem zgromadzeniem.

**Art. 422.** Przy sporządzaniu bilansu należy stosować następujące zasady:

1) kapitał akcyjny i wszelkiego rodzaju fundusze zapasowe i rezerwowe umieszcza się w pasywach;

2) koszty organizacji przy założeniu lub późniejszem rozszerzeniu przedsiębiorstwa można wykazać w aktywach pod warunkiem umorzenia ich w ciągu najwyżej pięciu lat;

3) koszty administracji nie mogą być umieszczane w aktywach;

4) zysk lub stratę wykazuje się w bilansie jako osobną pozycję;

5) obligacje, wydane przez spółkę, należy wykazać w bilansie według wartości nominalnej; różnicę między ceną uzyskaną z emisji poniżej wartości nominalnej, a sumą nominalną, można wykazać w aktywach pod warunkiem umorzenia jej w drodze corocznych odpisów najpóźniej do dnia spłacenia obligacyj; premje ponad wartość nominalną, wypłacane przy wykupie obligacyj, powinny być potrącone z zysku tego roku, w którym następuje spłata obligacyj, albo ze specjalnych rezerw;

6) poręczenia (gwarancje), zastawy i kaucje wykazuje się w dodatku do bilansu, przyczem podaje się ogólną sumę każdego rodzaju;

7) w bilansach odrębnie wykazuje się środki płynne, zobowiązania krótkoterminowe i długoterminowe.

**Art. 423.** § 1. Grunty, budynki, maszyny, środki transportowe, narzędzia pracy, ruchomości, prawa, koncesje, patenty, licencje i inne inwestycje, przeznaczone do stałego użytku, powinny być przyjęte do bilansu według ceny nabycia lub wytworzenia.

§ 2. Corocznie należy czynić odpisy na umorzenie, które odpowiadać będą zmniejszonej wartości inwestycyj wskutek zużycia, istnienia praw osób trzecich, upływu czasu i t. p.

§ 3. Przyrost wartości majątku, wymienionego w § 1, może być ujawniony w bilansie jedynie w razie ustalenia nowego szacunku przez komisję szacunkową, której skład i sposób działania określi rozporządzenie Ministra Przemysłu i Handlu.

**Art. 424.** Surowce, zapasy towarów i inne wartości, stanowiące przedmiot obrotu spółki, powinny być przyjęte do bilansu według wartości rzeczywistej, co najwyżej jednak w wysokości kosztów własnych, a gdyby koszty te były wyższe od ceny rynkowej w dniu bilansowym — nie powyżej ceny rynkowej.

**Art. 425.** § 1. Papiery wartościowe i waluty obce, notowane na giełdzie, powinny być przyjęte do bilansu według ceny nabycia; jeżeli cena ta jest wyższa od przeciętnego kursu giełdowego z ostatniego miesiąca przed dniem bilansowym — według tego kursu giełdowego.

§ 2. Papiery wartościowe i waluty obce, nienotowane na giełdzie, wolno przyjąć do bilansu co najwyżej według ceny nabycia.

**Art. 426.** Wierzytelności i zobowiązania w obcych walutach należy przeliczyć według przeciętnego kursu giełdowego dla obcej waluty z ostatniego miesiąca przed dniem bilansowym.

**Art. 427.** § 1. Na pokrycie strat bilansowych należy tworzyć kapitał zapasowy, do którego przelewa się przynajmniej osiem od sta czystego zysku rocznego, dopóki kapitał ten nie osiągnie przynajmniej jednej trzeciej części kapitału akcyjnego.

§ 2. Do kapitału zapasowego należy przelewać nadwyżki, osiągnięte przy wydaniu akcyj powyżej ich wartości nominalnej, a pozostałe po pokryciu kosztów wydania akcyj.

§ 3. Również wpływają do kapitału zapasowego dopłaty, które uiszczają akcjonarjusze wzamian za przyznanie szczególnych uprawnień ich dotychczasowym akcjom bez podwyższenia kapitału akcyjnego, o ile te dopłaty nie będą użyte na wyrównanie nadzwyczajnych odpisów lub strat.

§ 4. Statut może przewidywać tworzenie pod nazwą rezerwowych jeszcze innych kapitałów na pokrycie szczególnych strat lub wydatków.

§ 5. O użyciu kapitałów zapasowego i rezerwowych rozstrzyga walne zgromadzenie; jednak części kapitału zapasowego w wysokości jednej trzeciej części kapitału akcyjnego można użyć jedynie na pokrycie strat bilansowych.

**Art. 428.** § 1. Zarząd spółki ogłosi zatwierdzony przez walne zgromadzenie bilans oraz rachunek zysków i strat w ciągu dwóch tygodni od daty ich zatwierdzenia.

§ 2. W tym samym czasie złoży zarząd ogłoszony bilans, rachunek zysków i strat, sprawozdania i protokół walnego zgromadzenia sądowi rejestrowemu oraz Ministerstwu Przemysłu i Handlu.

**Art. 429.** Wynagrodzenie członków rady nadzorczej i komisji rewizyjnej w postaci udziałów w zyskach spółki może uchwalić tylko walne zgromadzenie po dokonaniu ustawowych i statutowych odpisów i wyznaczeniu dywidendy.

**Art. 430.** Jeżeli bilans, sporządzony przez zarząd, wykaże stratę, przewyższającą sumę kapitałów zapasowego i rezerwowych oraz jedną trzecią część kapitału akcyjnego, wówczas zarząd obowiązany jest bezzwłocznie zwołać walne zgromadzenie celem powzięcia uchwały co do dalszego istnienia spółki.

7) Nadto w Dzienniku Ustaw Nr. 55 z 27.VI. 1934 roku, ogłoszony został jednolity tekst ustawy o spółdzielniach, w której również ogłoszone są przepisy omawiające:

## RACHUNKOWOŚĆ SPÓŁDZIELCZĄ.

**Art. 52.** Zarząd spółdzielni winien prowadzić księgi i rachunki tak, jak handlujący, którego prawo do tego zobowiązuje.

Wiadomości, dotyczące wkładców oraz złożonych przez nich w spółdzielni wkładów oszczędno-

ściowych, winny być zachowane w tajemnicy przed osobami trzeciemi, za które nie uważa się rewidentów właściwego związku rewizyjnego lub rewidentów, wyznaczonych przez Przewodniczącego Rady Spółdzielczej; mogą one być ujawnione tylko na żądanie sądu.

Księgi, rachunki i wszelkie dokumenty powinny zawsze znajdować się w lokalu spółdzielni i mogą być wydane tylko na żądanie sądu.

**Art. 53.** Zarząd winien sporządzić zamknięcie rachunkowe za ubiegły rok obrachunkowy w takim czasie, aby mogło ono być przedmiotem uchwały walnego zgromadzenia, o którem mowa w art. 47 ust. 2.

Inwentarz, bilans oraz rachunek strat i zysków winny być podpisane przez zarząd i radę nadzorczą. Odmówienie podpisania wraz z motywami odmowy winno być zaznaczone w zamknięciu rachunkowem.

Rok obrachunkowy obejmuje co najwyżej 12 miesięcy. O ile statut nie stanowi inaczej, rok kalendarzowy jest zarazem obrachunkowym.

Jeżeli spółdzielnia rozpoczęła swą działalność w drugiej połowie roku obrachunkowego, pierwszy okres obrachunkowy może trwać do końca następnego roku obrachunkowego.

**Art. 54.** Przy zestawieniu bilansu rocznego należy przestrzegać przepisów następujących:

1) poszczególne części majątku winny być podawane w sumie, nie przekraczającej ceny nabycia lub kosztów wytworzenia. Przy nieruchomościach i przy przedmiotach, przeznaczonych do stałego użytku w przedsiębiorstwie, należy corocznie dokonywać umorzenia według norm, ustanowionych przez statut, poniżej których nie wolno schodzić;

2) papiery wartościowe i towary należy szacować podług ceny rynkowej, nie wyżej wszakże ceny ich nabycia;

3) wierzytelności wykazywać należy tylko w takiej sumie, na jakiej uzyskanie można liczyć, te zaś, których mimo dwóch lat od prawomocnego zasądzenia nie można było wyegzekwować, należy odpisywać na straty;

4) udziały wolno wykazywać tylko w sumie, rzeczywiście na nie wpłaconej;

5) niewypłacone należności oraz dochody, pobrane na rachunek okresu przyszłego, należy w bilansie odpowiednio ujawnić.

**Art. 55.** Z zamknięciem rachunkowem winien zarząd połączyć sprawozdanie pisemne z czynności spółdzielni za rok ubiegły. Szczegółowe przepisy co do sposobu układania sprawozdań wyda Rada Spółdzielcza.

Sprawozdanie, bilans oraz rachunek strat i zysków, należy wyłożyć w lokalu spółdzielni co najmniej na dwa tygodnie przed terminem walnego zgromadzenia. Każdy członek ma prawo przejrzeć je i odpisać.

**Art. 56.** Z zysku rocznego przekazywać należy corocznie co najmniej dziesięć od sta do funduszu zasobowego, o ile fundusz ten nie dosięga wysokości wpłaconych udziałów. Statut może przepisać wyższą granicę oraz wskazać inne jeszcze sposoby zasilania funduszu zasobowego oprócz tych, jakie wynikają z ustawy niniejszej (art. 27 ust. 4 i art. 57 ust. 5). W każdym razie do funduszu tego powinno być zaliczone wpisowe (wstępne), które, jeżeli statut je przewiduje, nie może przewyższać połowy udziału.

Fundusz zasobowy służy wyłącznie do pokrycia strat bilansowych.

**Art. 57.** Zasady użycia reszty zysków określi statut, który może przekazać rozrządzanie nią w całości lub w części walnemu zgromadzeniu.

Z części zysku, przeznaczonej do podziału między członków, dywidendę od wpłaconych udziałów można wyznaczyć co najwyżej o dwa od sta wyższą, niż wynosiła w tym roku obrachunkowym najwyższa stopa dyskontowa Banku Polskiego.

Podstawy rachunkowe podziału reszty zysków między członków określi statut.

Kwoty, przypadające członkowi z tytułu podziału zysków, zalicza się na poczet jego niepełnych udziałów. Jeżeli udziały członka są już wpłacone w pełni, kwoty powyższe nie zwiększają jego udziałów, lecz stanowią jego wierzytelność do spółdzielni.

Roszczenia o wypłatę udziału w zyskach ulegają przedawnieniu z upływem lat pięciu. Kwoty przedawnione przekazane będą w całości do funduszu zasobowego.

**Art. 58.** Wykazane w zatwierdzonym bilansie straty należy pokryć z funduszów spółdzielni (udziałowego, zasobowego i innych), w porządku, wskazanym przez statut, który może oznaczenie tego porządku przekazać walnemu zgromadzeniu. Straty pierwszego roku obrachunkowego można pozostawić do pokrycia w roku następnym.

Gdyby fundusze spółdzielni nie wystarczały do pokrycia strat, walne zgromadzenie może uchwalić bezwzględną większością głosów, że członkowie zobowiązani będą do wcześniejszego wpłacenia udziałów, niż to przewiduje statut, a nawet do potrzebnych na ten cel dopłat, gdyby i wcześniejsza wpłata udziałów nie wystarczała na pokrycie straty.

Dopłaty ustanowić można tylko w granicach przyjętej odpowiedzialności dodatkowej i tylko w stosunku do ilości zadeklarowanych udziałów. Dopłaty, uiszczone przez członka, zmniejszają rozmiar jego odpowiedzialności, o ile mu ich nie zwrócono w myśl ust. 5.

Wierzytelności z tytułu uchwalenia dopłat nie można wykazywać w stanie czynnym bilansu.

Statut lub uchwała walnego zgromadzenia może postanowić, że zyski lat następnych mają być użyte przedewszystkiem na przywrócenie odpisanych udziałów, a następnie na zwrot dopłat. Przywrócenie udziałów następuje w stosunku do kwot odpisanych, zwrot dopłat w stosunku do kwot wpłaconych. W tym przypadku aż do ukończenia zwrotu dopłat nie stosuje się przepisu art. 57; aż do całkowitego przywrócenia udziałów nie stosuje się również przepisu art. 56 ust. 1. Osoba, która przestała należeć do spółdzielni, traci od tej chwili prawo do zwrotu dopłat.

W braku wskazanego w ustępie poprzednim postanowienia statutu lub uchwały walnego zgromadzenia, przypadającą członkowi na podstawie art. 57 ust. 2 i 3 dywidendę w latach następnych zalicza się na poczet odpisanych jego udziałów.

W rejestrze członków winien zarząd uwidocznić tak uiszczenie dopłaty, jak i zwrócenie jej członkowi.

**Art. 59.** W ciągu miesiąca od daty zatwierdzenia zamknięcia rachunkowego zarząd spółdzielni przesyła odpis sprawozdania (art. 55), zamknięcia rachunkowego i protokółu walnego zgromadzenia, które dokonało zatwierdzenia, Radzie Spółdzielczej za pośrednictwem związku rewizyjnego lub bezpośrednio, o ile spółdzielnia do związku takiego nie należy.

W tym samym terminie winien zarząd ogłosić zatwierdzony bilans w piśmie, przeznaczonem do ogłoszeń spółdzielni.

# REWIZJE BUCHALTERYJNE W INSTYTUCJACH SAMORZĄDOWYCH I PAŃSTWOWYCH

W jednym z poprzednich numerów „Buchaltera Polskiego" pisałem już, że buchalterzy - biegli w Polsce, a szczególnie na terenie b. zaboru rosyjskiego, mają, poza sprawami karnemi, bardzo szczupły zakres działania. Nie będę więc się powtarzał, zaznaczę tylko, że buchalterzy - biegli w innych państwach zyskują dla siebie coraz większe tereny pracy, jeżeli zaś chodzi o Stany Zjedn. Am. Półn., to buchalterom - biegłym, wolnopraktykującym, powierza się już na szeroką skalę rewizje bilansów w instytucjach komunalnych i państwowych.

Z metodą wykonywania tych rewizji poznaje nas artykuł zamieszczony w mies. The Journal of Acc. (July 1933) a przytoczony tu w pewnem streszczeniu.

Autor tego artykułu zaznacza przedewszystkiem, że rewizje buchalteryjne w instytucjach komunalnych i państwowych opierają się naogół na tych samych zasadach, które są praktykowane w firmach handlowych. Są to zasady ustalone przez powagi naukowe i wypróbowane w praktyce. Dzielą się na dwie główne grupy:

1. Sprawdzenie aktywów i pasywów przy zamknięciu roku podatkowego i
2. Sprawdzenie operacji dokonanych w ciągu tego roku.

Dla uproszczenia będziemy tu nazywali instytucje samorządowe i państwowe w skróceniu instytucjami.

Sekcja I. Gdy spojrzymy na bilans instytucji, odrazu widzimy, że pewne pozycje w aktywach i pasywach tego bilansu mają identyczny charakter z takiemiż pozycjami w bilansach kupieckich. Przykładem tego jest gotówka w kasie (on hand) i w bankach, inwestycje, materjały główne i pomocnicze, weksle i akcepty i t. p. Sprawdzanie tych pozycji niczem się nie różni od sprawdzania rachunkowości kupieckiej i należy sądzić, że procedura rewizyjna tu i tam jest taka sama.

Pozycją stanu czynnego, która przedewszystkiem budzi zaciekawienie są „podatki należne". Będziemy rozumieli, że nazwa „podatki należne" obejmie wszelkiego rodzaju podatki niezainkasowane na dany dzień, jak podatki z terminami zapadającymi, z terminami dawniejszymi i z terminami przyszłymi np. należności za oczyszczanie ulic, wodę i inne świadczenia. Wszystkie tego rodzaju niezainkasowane podatki, uwidocznione w bilansie instytucji za dany rok fiskalny, winny być sprawdzone z rejestrem podatków. Po sprawdzeniu ogólnem należy sprawdzić pozycje poszczególne i w tym celu przesyła się pocztą do wszystkich płatników podatku, figurujących w wykazie podatków niezapłaconych, zawiadomienia o zapadłym na dzień sporządzonego bilansu terminie płatności podatku.

Jeżeli instytucja przejmuje inkaso podatków przypadających innej instytucji, to i te podatki należy sprawdzić.

Trzeba zasięgnąć informacji o stanie i rodzaju robót inwestycyjnych w dniu rocznego zamknięcia rachunkowego i sprawdzić z rachunkami i zapisami ścisłość dotyczących sum, podanych w bilansie. Należy ustalić i sprawdzić sumę uiszczoną na inwestycje gotówką oraz sumę niezapłaconą, czyli tworzącą dług instytucji. Biegły - buchalter musi również sprawdzić, czy koszta inwestycji nie przekraczają sum preliminowanych i czy są przez właściwe władze zatwierdzone.

Jeżeli biegły wykonywa rewizję w instytucji poraz pierwszy, to winien zażądać księgi majątkowej dla wzięcia pod uwagę wartości, w jakich dane objekty majątkowe tam są podane. Przy rewizjach następnych wystarczy mu już sprawdzenie tylko tych pozycji, które w ciągu sprawdzanego roku doszły, lub zostały odpisane. Jakkolwiek biegły może nie sprawdzać tytułów własności różnych objektów majątkowych przez instytucję posiadanych, pożądane jest aby to uczynił.

Zdarza się, że instytucja pokrywa jedne pozycje kosztem drugich, czyli tworzy wewnętrzne zadłużenia jednych funduszów względem drugich. Te sprawy biegły musi badać.

Sprawdzenie należności i długów należy już zasadniczo do zadań biegłego. Podstawą badania jest konto wierzycieli zamknięte na dzień sporządzenia bilansu. Wszystkim wierzycielom, mającym na swych kontach otwarte salda, przesyła się zawiadomienia o tych saldach i tą drogą uzyskuje się materjał do ustalenia zgodności.

Wyjątkowo pilnej uwagi biegłego wymaga sprawdzenie umów na wykonanie lub mające się wykonać budowle. Tu biegły musi już bezpośrednio wchodzić w kontakt z drugą stroną t. j. z przedsiębiorcami budowlanymi, od których zasięga potrzebnych mu informacji. Akcepty sprawdza się drogą bezpośredniego porozumienia z posiadaczami tych akceptów. To samo należy uczynić w stosunku do depozytarjuszy instytucji.

Przy sprawdzaniu podlegających wykupieniu obligacji instytucji, należy się upewnić z największą dokładnością, że suma obligacji odpowiada zapisom w księgach. Sprawdzenie to wymaga nietylko ścisłej analizy zapisów, lecz winno obejmować również przestudjowanie protokułów dotyczących zatwierdzenia emisji przez władze miarodajne. Również dokładnie muszą być zbadane sumy obligacji w okresie sprawdzanym umorzonych, jako też sumy zapłaconych w tymże okresie kuponów. Pozostały dług z tytułu wydanych obligacji najlepiej się ustala przez porównanie sumy obligacji umorzonych z sumą zapłaconych kuponów.

Depozyty sprawdza się przez porównanie zapisów buchalteryjnych z wydanemi pokwitowaniami, przyczem ważne znaczenie ma tutaj zgodność numerów pokwitowań.

Jeżeli instytucja inkasuje podatki na rzecz innej instytucji, sprawdzenie będzie wymagało skomunikowania się z temi innemi instytucjami w przedmiocie uzgodnienia sum. Jeżeli instytucja wydała obligacje pozaseryjne, wymagające specjalnego funduszu na ich umorzenie, należy zbadać, czy ten fundusz był otrzymany w sumie właściwej.

Również muszą być zbadane fundusze pensyjne, głównie zaś w kierunku ustalenia, czy instytucja posiada dostateczne sumy w aktywach (zwykle kasa i inne wartości płynne) na pokrycie tych zobowią-

zań. Do funduszów pensyjnych zalicza się np. fundusze emerytalne, zapomogi lub świadczenia na rzecz straży ogniowej, policji i t. p.

Sekcja II.

Wpływy i dochody. Jest to dział, którego sprawdzenie różni się wielce od sprawdzania wpływów i dochodów w firmach handlowych, a to ze względu na różnorodność źródeł. Z tego też względu sprawie wpływów i dochodów musi być poświęcona większa uwaga, aniżeli wydatkom i kosztom.

Podatki. Największem i najważniejszem źródłem wpływów i dochodów są podatki.

Kontrola wpływów z podatków daje się podzielić na 3 główne działy:

a) podatki z roku bieżącego,

b) podatki z egzekucji za lata ubiegłe,

c) dochody ze świadczeń.

W sekcji I zajmowaliśmy się sprawdzeniem podatków nieotrzymanych na dzień sporządzenia bilansu. W ten sam sposób muszą być sprawdzone pozycje, o których wyżej mowa. Co do sprawdzenia podatków otrzymanych w roku badanym, należy dodatkowo poczynić kroki następujące:

a) Podatki z roku bieżącego. Wszystkie podatki za rok bieżący, zapisane w księgach rejestrowych, należy podsumować i sprawdzić zgodność zarówno z zapisami w księgach buchalteryjnych, jakoteż z uchwałami powziętemi na posiedzeniach organów miarodajnych do uchwalania tych podatków. Podsumowanie zarejestrowanych podatków winno objąć nietylko różne kolumny podatkowe (np. realności, personalne, pogłowne, psie i t. p.), ale również wartość istotną sum kolumn poszczególnych. Należy sprawdzić stawki podatkowe głównie w dziale realności i personalnym. Trzeba sporządzić zestawienie, podając w niem przewidywaną sumę wpływów z podatków, tudzież sumę nieotrzymaną na dzień sporządzenia bilansu z wzięciem pod uwagę wpływu, podatków darowanych i anulowanych w danym roku. Suma ogólna wpływów wypływająca z zestawienia winna być sprawdzona z sumą ogólną wypływającą z zapisów w księgach kasowych. Podatki darowane i anulowane należy wykazać na oddzielnych arkuszach celem sprawdzenia, czy każda pozycja usprawiedliwiona jest dotyczącą uchwałą organów miarodajnych.

Drogą porównania zapisów w księgach kasowych z nakazami płatniczemi należy sprawdzić zgodność wpływów z tytułu kar i procentów.

b) Podatki z lat ubiegłych. Domniemywa się, że jak to było omówione w sekcji I, podatki zaległe były w czasie właściwym sprawdzone. Jeżeli biegły nie sprawdzał rachunkowości instytucji za rok podatkowy ubiegły, winien on sprawdzić podatki niezapłacone na dzień rozpoczęcia roku badanego i w tym celu sporządza wykaz tych podatków.

c) Dochody ze świadczeń. Należności podatkowe ze świadczeń (utrzymanie ulic, chodników, woda i t. p.) za bieżący rok podatkowy trzeba podsumować łącznie i sprawdzić, czy suma odpowiada uchwałom powziętym przez ciała miarodajne. W zestawieniu należy podać sumę zaległą na dzień zamknięcia bilansowego, sumę otrzymaną, oraz należności darowane i anulowane — wszystko to sprawdza się w sposób jak przytoczono pod „podatki z roku bieżącego".

W sprawozdaniu biegły zaznaczy w sposób wyraźny, po dokładnem zbadaniu, jakie sumy wpłynęły z tytułu kar i procentów. Jest to okoliczność ważna.

Biegły zbada zapisy w księgach i porówna z uchwałami organów miarodajnych a to w celu ścisłego ustalenia świadczeń dokonanych w ciągu roku badanego i sporządza oddzielną listę tych świadczeń. Biegły żąda i winien otrzymać wszelkie pod tym względem wyjaśnienia, np. jakie realności i w jakim stosunku zostały obciążone podatkiem tego rodzaju, a jakie mogły być zwolnione.

Dochody z przedsiębiorstw użyteczności publicznej. Sprawdzania wpływów i wydatków dokonywa się w ten sam sposób jak w tego rodzaju przedsiębiorstwach prywatnych. Dyskusja na temat takiego lub innego sposobu sprawdzania rachunkowości w przedsiębiorstwach użyteczności publicznej nie jest przewidziana w artykule niniejszym, chyba nawiasowo. Głównem zadaniem biegłego jest, aby żaden wpływ lub wydatek nie został zapisany na rk jakiegoś innego działu instytucji i odwrotnie, aby dochód lub wydatek innego działu nie był zapisany na rk przedsiębiorstwa użyteczności publicznej.

Dochody i wpływy ze źródeł różnych. Licencje, pozwolenia, wizje, pobory za sporządzenie odpisów z akt, wyciągów hipotecznych, i innych dokumentów i świadectw; wszystkie inne wpływy z podobnych źródeł. Wymienione tu wpływy należy zsumować i poszczególne pozycje sprawdzić z księgami kasowemi i kwitami znajdującymi się w grzbietach kwitarjuszy. Przypuszcza się, że wszystkie kwity mają kolejną numerację. Gdyby numeracji nie było, biegły musi tak przeprowadzić badanie, aby miał pewność, że przedstawiono mu do zbadania kompletny materjał dowodowy. Biegły musi nadto upewnić się, że sumy wpływów z tych źródeł odpowiadają sumom spodziewanym z każdego poszczególnego źródła. Winien również poznać stawki poborów tego rodzaju i sprawdzić, czy wpływające sumy odpowiadają tym stawkom. Ze względu na ogromność i drobiazgowość materjału, biegły może zmniejszyć sobie pracę przez zastosowanie sprawdzania wpływowego (stawek z wpływami).

Wpływy ze sprzedaży materjałów i świadczeń (oprócz światła, wody i innych świadczeń użyteczności publ.) muszą być sprawdzone przez porównanie zapisów w księgach z odpisami rachunków wystawionych. Biegły winien tak przeprowadzić badanie, aby być pewnym, że przedstawiono mu do sprawdzenia cały materjał dowodowy za okres badany. Wymaga to komunikowania się biegłego z kierownikami lub pracownikami tych wydziałów, które dokonały sprzedaży. Biegły musi również sprawdzić ścisłość wystawionych rachunków tak pod względem ilości, jak przeliczania i podsumowania w rachunkach.

Sprawdzić należy również wpływy z wyroków sądowych przez porównanie zapisów w księgach kasowych z sentencjami wyroków. W razie różnic, odwołań i t. p. biegły zasięga informacji na potwierdzenie tych kwestii — w razie potrzeby w dotyczących izbach sądowych.

Jeżeli badana instytucja jest upoważniona do otrzymywania darowizn, zapomóg, udziału w podatkach i t. p. dochodów od państwa. lub innej instytucji, biegły musi zbadać odpowiednie statuty przez skomunikowanie się z czynnikami, od których pochodzą wpływy.

Tak samo biegły postępuje przy sprawdzaniu wpływów z wydziałów prowadzących operacje samodzielnie np. teatry, cmentarze, fermy, imprezy sportowe, szpitale, sanatorja, bibljoteki publiczne, koncesje, szkoły, etc. Aby wywiązać się z zadania,

biegły musi się zapoznać z rodzajem i rozmiarami operacji tych działów przez skomunikowanie się z nimi i dopiero dokonać sprawdzenia wpływów.

Specjalną uwagę należy poświęcić wpływom ze szkół publicznych i z cmentarzy. Główne źródło wpływów ze szkół publicznych stanowią zapomogi z kasy państwowej oraz udział w podatkach państwowych. O sposobie badania takich wpływów już mówiliśmy. Do wpływów ze szkół publicznych należy również czesne. O sumie tych wpływów zasięga się informacji w kancelarjach szkół, przyczem trzeba pamiętać, że szkoły mogą mieć wpływy również z imprez sportowych i gimnastycznych. Jest to praca ogromna i biegły musi sam zorjentować się jaką część pracy rewizyjnej wystarczy wykonać wyrywkowo, a jaką bardziej skrupulatnie.

Główne źródło dochodu z cmentarzy stanowi sprzedaż miejsc, opłaty roczne za opiekę nad grobami i grzebanie zmarłych. Przy sprawdzaniu tych dochodów nie zachodzą szczególne trudności z wyjątkiem może sprzedaży miejsc, kiedy cena sprzedażna może obejmować zapłatę za opiekę cmentarną przez pewną ilość lat. Biegły sprawdzi wtedy czy buchalteryjnie wpływy te zostały przydzielone do funduszów właściwych.

Wpływy z komornego sprawdza się przez porównanie umów wynajmu z ilością przemieszkanego czasu.

Wpływy z procentów sprawdza się również przez porównanie umów z zapisami kasowymi przyczem winny być sprawdzone tak stawki procentowe jak przeliczenia.

Wpływy z inwestycji winny być sprawdzone dokładnie za cały rok. Należy sporządzić stan inwestycji na początku roku badanego i uwzględnić przyrosty i odpisy w ciągu roku. Należności instytucji od każdej oddzielnej inwestycji winny być dokładnie sprawdzone celem stwierdzenia, że należne pieniądze wpłynęły i zostały należycie zaprzychodowane. Nabycie i sprzedaż inwestycji dokonane w ciągu roku też muszą być sprawdzone.

Wpływy ze sprzedaży bonów pożyczkowych w ciągu roku fiskalnego należy sprawdzić przez porównanie z dotyczącemi uchwałami organów miarodajnych.

Biegły musi uzyskać informacje, czy realności stanowiące własność instytucji, lub dane jej do użytkowania, nie zostały w ciągu roku sprzedane, lub czy nie rozporządzone w inny sposób. W wypadku twierdzącym musi sprawdzić zgodność z zapisami.

W końcu biegły porównywa wpływy z dotyczącemi pozycjami budżetowemi i stwierdza różnice.

W y d a t k i.

Jakkolwiek rozchody i koszty instytucji różnią się znacznie tak co do rodzaju jak i klasyfikacji od wydatków zwykłego przedsiębiorstwa prywatnego, jednakże sprawdzanie tych wydatków jest w obu wypadkach podobne.

Mówiąc ogólnie, sprawdzenie wydatków dokonanych przez instytucje w ciągu roku badanego, dzieli się na pięć głównych działów:

1. Usprawiedliwienie wszystkich wydatków uchwałami należycie autoryzowanemi.

2. Usprawiedliwienie wszystkich wydatków kwitami.

3. Ustalenie, że wydatki dotyczyły okresu badanego.

4. Ustalenie, że podziału kosztów dokonano w zapisach buchalteryjnych właściwie i

5. Stwierdzenie, że wydatkowano pieniądze zgodnie z przeznaczeniem i uchwałami władz instytucji.

Przy sprawdzaniu rachunków otrzymanych przez instytucję biegły zwróci uwagę na adnotacje stwierdzające otrzymanie wymienionych w rachunkach przedmiotów, sprawdzi czy zakup był uchwalony, oraz sprawdzi ilości i sumy. Sprawdzi również ceny jednostkowe czy nie przekraczają cen standartowych. Zwróci nadto uwagę, czy od danych rachunków przyznane było skonto i czy nie było ono przez instytucję zignorowane.

Przy sprawdzaniu wydatków na robociznę i pensję muszą być sprawdzone listy płacy. Zaliczki i wypłaty muszą być potwierdzone przez odpowiedzialnych funkcjonarjuszy instytucji. Jeżeli wynagrodzenia są roczne, muszą być sprawdzone z umowami. Należy również sprawdzić pensje, czy zarobki, niepodniesione.

W razie ujawnienia wydatków nieprzewidzianych budżetem na rok badany, biegły sprawdza, czy powzięto odpowiednią uchwałę przez organa miarodajne.

Przy wydatkach na umorzenie pożyczek (premjówki) oraz opłatę kuponów, biegły sprawdza wydaną sumę z tymi dokumentami.

Wydatki z funduszu małej kasy muszą być sprawdzone z tą samą dokładnością. co wydatki dokonywane za asygnatami i czekami. Sprawdzanie małej kasy może być wyrywkowe. W każdym razie zwróci uwagę, czy nie zachodziła podwójna wypłata: raz z małej kasy, drugi raz za czekiem lub asygnatą.

Biegły porównywa dokonane wydatki z budżetem tak poszczególnie jak i w całości i nie uważa swojej pracy za skończoną, dopóki nie nabierze pewności, że sprawdził wszystkie zapisy buchalteryjne z należytą ścisłością. Zwraca uwagę na daty i podsumowania, bada wszystkie zapisy w dzienniku, przelewy do banków, oraz czeki bankowe skasowane, lub przez bank zwrócone. Sprawdza wreszcie całe konto bankowe z wyciągiem bankowym.

U w a g i O g ó l n e.

Biegły zaznaczy w sprawozdaniu o niedokładnościach i ewent. przeszkodach, jakie mogły zajść przy wykonywaniu swoich obowiązków. Zaznaczy, że przeczytał przepisy prawne dotyczące instytucji i że je wziął pod uwagę. Jeżeli instytucja jest samorządem, biegły zbada uprawnienia nadane instytucji przez państwo. W razie ujawnienia uchybień regulaminowych przez funkcjonarjuszy instytucji, zaznaczy o tem w sprawozdaniu swojem.

Załącza do sprawozdania:

1. Bilans zbiorowy (consolidated) wszystkich funduszów.

2. Bilans funduszów poszczególnych.

3. Wykaz sum otrzymanych i wypłaconych w ciągu roku z podziałem na fundusze.

4. Wykaz wpływów w porównaniu szczegółowem z budżetem.

5. Wykaz wydatków z porównaniem j. w.

6. Wykazy operacji dotyczących przedsiębiorstw użyteczności publicznej.

7. Wykaz inwestycji własnych.

8. Wykaz akceptów.

9. Wykaz obligacji płatnych.

10. Wykaz opłat ubezpieczeniowych.

11. Listę pracowników instytucji i członków organu kierowniczego.

Oczywiście, zakres, w jakim biegły ma wykonać swoją pracę rewizyjną, musi być pozostawiony jego atrybucji.

**A. Tyszkiewicz.**

# RATY AMORTYZACYJNE MASZYN I URZĄDZEŃ

**z „The Journal of Acc."**

Jest to sprawa natury technicznej. W pewnym zakładzie ustalono dla danej grupy maszyn i urządzeń wspólną amortyzację w stosunku 15% rocznie. Nasuwa się pytanie, czy w razie zniszczenia się jakiegoś objektu, objętego pow. amortyzacją, pozostałe objekty w dalszym ciągu będą amortyzowane wg. pow. skali?

Zakład radzi sobie wprawdzie w ten sposób, że wycofuje z bilansu objekt zniszczony, lecz mimo to tego rodzaju amortyzacji nie można uznać za prawdziwą. W omawianej grupie maszyn i urządzeń znajdują się przedmioty o różnym okresie trwania i indywidualnie zastosowana amortyzacja wahałaby się od 10 do 25% rocznie. Ilustracją tego zagadnienia może służyć nast. tabela:

| Nr, | Koszt | okres trwania lat | prawidł. odpis roczny | rata amortyz. |
|---|---|---|---|---|
| 1. | 35.000 | 6 w przybl. | 6.000 | $16^2/_3$ |
| 2. | 15.000 | $3^3/_4$ | 4.000 | $26^2/_3$ |
| 3. | 30.000 | 10 | 3.000 | 10 |
| 4· | 20.000 | 10 | 2,000 | 10 |
| | 100.000 | | 15.000 | 15% = wspólnie |

Pow. tabela dowodzi, że wspólna rata amortyzacyjna nie może mieć zastosowania do żadnej z wymienionych pozycji. Tylko ten sposób odpisów amortyzacyjnych odzwierciadla wartości aktualne objektów amortyzowanych i daje możność ustalenia nadwyżki amortyzacyjnej w tym wypadku, gdy objekt ulegnie zniszczeniu po całkowitem jego zamortyzowaniu.

Tłomaczył **A. Tyszkiewicz.**

# Z EGZAMINÓW W INSTYTUCIE BUCHALTERÓW - RZECZOZNAWCÓW W AM. PÓŁN.

**z „The Journal of Acc."**

1. Dupont wystawił czek na $ 1.22 na bank X. Zlecenie opiewało na Alicję Nugent. Czek ten sfałszowano w ten sposób, że sumę przerobiono na $ 3.881.22 a w zleceniu zmieniono imię Alicji na Alfred. W następstwie czek był indosowany przez Alfreda Nugenta i przedstawiony do zapłaty bankowi B. Bank B. czek przyjął i zaopatrzył własnym indosem, gwarantując w ten sposób indosy poprzednie, poczem sumę $ 3.881,22 w banku X. zainkasował. Przewidując wykrycie nadużycia, Alfred Nugent zamknął swe konto w banku B. i zniknął. Kto ponosi stratę i dlaczego?

Odpowiedź.

Stratę ponosi bank B. W myśl przepisów prawnych, każda osoba operująca dokumentem płatniczym, przez położenie na nim swego indosu gwarantuje, że dokument jest prawdziwy pod każdym względem i że osoba ta posiada tytuły prawne do dysponowania tym dokumentem. Bank X. może żądać od banku B. zwrotu sumy zagwarantowanej pow. indosem.

2. M. Talbor stał się niewypłacalny. Aby otrzymać pożyczkę w sumie $ 500.000 od Gibbonsa, Talbor zmuszony był zgodzić się na kupno od Gibbonsa rezydencji za sumę $ 378.000, choć rynkowa wartość rezydencji wynosiła tylko $ 250.000, oraz na kupno pakietu akcji nieobiegowych pewnego towarzystwa za sumę $ 80.000. Talbor podpisał rewers płatny na zlecenie Gibbonsa i przewidujący odsetki prawne w wysokości 6%.

Czy w terminie płatności posiadacz rewersu może dochodzić sumy w nim wymienionej i czy może to robić w trybie postępowania zwykłego?

Odpowiedź.

Zmuszenie kogoś do kupna majątku po cenie wygórowanej jako warunku otrzymania pożyczki na procent legalny jest lichwą. Kary za lichwę w poszczególnych Stanach (Am. Półn.) są dość różnorodne. Wg. niektórych przepisów, umowy obejmujące raty lichwiarskie, uznawane są za nieważne i to zarówno co do sumy kapitału, jak i procentów. Wg. innych przepisów unieważnia się tylko tę część umowy, która dotyczy procentów. Istnieją również przepisy unieważniające tylko różnicę między procentami umówionymi a legalnymi. Jeżeli przepisy prawne danego Stanu nie uznają w sposób wyraźny umowy za nieważną, to taka umowa broniona jest przez prawo w całości.

3. Dłużnik banku X. w likwidacji zaproponował polubowne uregulowanie swojego zadłużenia zryczałtowaną sumą $ 2.074.10. Komisarz sądowy banku (superintendent) zgodził się na to z warunkiem, że dłużnik złoży pow. sumę do depozytu i że ostateczna odpowiedź będzie zależna od zgody sądu, któremu podlega postępowanie likwidacyjne. Oczywiście, może to się stać tylko po sporządzeniu przez bank bilansu. Dłużnik złożył omawianą sumę do depozytu, bilans sporządzono, lecz dłużnik zmarł przed ostatecznem wypowiedzeniem się w jego sprawie organów miarodajnych. Egzekutor dłużnika zażądał natychmiast zwrotu sumy zdeponowanej. Czy miał do tego prawo?

Odpowiedź.

Biorąc pod uwagę, że Komisarz reprezentuje interesy banku na zasadzie pełnomocnictwa, egzekutor dłużnika nie może depozytu wycofać. Depozyt był złożony jako zastaw z warunkiem domniemywanym, że propozycja nie będzie cofnięta w czasie trwania zabiegów o uzyskanie przychylnej dla dłużnika decyzji. Ponieważ nie zostało ustalone, aby czas potrzebny do tych zabiegów minął, a więc nie stało się zadość warunkom postawionym dłużnikowi a tem samem ani on, ani jego egzekutor, nie mają tytułów prawnych do wycofania depozytu.

4. Charles Little podjął się sprzedaży 1.500.000 galonów melasy pewnej rafinerji cukru. Dostawa miała być rozpoczęta po 3 miesiącach od daty zawarcia umowy sprzedaży. W czasie, o którym mowa, Little nie zawierał z rafinerją żadnej umowy. Wkrótce po rozpoczęciu dostawy rafinerja ograniczyła produkcję, czyniąc to dla względów ekonomicznych, ale nie wskutek jakichkolwiek wypadków, np. strajku, pożaru, nieurodzaju na buraki cukrowe i t. p. Rafinerja odmówiła Littlowi sprzedaży melasy w tej ilości, którąby mu pozwoliła wywiązać się z dostawy 1.500.000 galonów tego produktu. Czy Little ma skuteczny środek obrony w sprawie, którą mu niechybnie wytoczy jego odbiorca?

Odpowiedź.

Little nie ma nic na swoją obronę w sprawie uchybienia warunków dostawy. W braku zobowiązania ze strony rafinerji do dostarczenia pow. ilości melasy, sądy nie będą wnikały w tego rodzaju lukę w umowie stron.

5. Collens, buchalter i kasjer Watsona, pełnił ten urząd za poręką Towarzystwa Gwarancyjnego. W dniu 14.I.32 Collens podczas pracy skradł firmie 500 dol. co Watson stwierdził w tydzień później, o czem zawiadomił Tow. Gwarancyjne, lecz Collensa na posadzie zatrzymał, kierując się życzliwością i sympatją względem jego rodziny, oraz wobec przyrzeczenia C., że hańbiącego czynu już więcej nie popełni. Dnia 30.I.32 Collens w trakcie pełnienia swoich obowiązków kradnie firmie znowu 750 dol. Watson ujawnia to d. 1.II.32, zwalnia C. i zawiadamia o wypadku Tow. Gwarancyjne. Czy i na jaką sumę Watson może zgłosić pretensję do pow. T-wa Gwarancyjnego?

Odpowiedź.

Towarzystwo odpowiedzialne jest tylko za pierwszą stratę i nie może ponosić odpowiedzialności za stratę drugą. Dalsze pozostawienie na posadzie pracownika skompromitowanego, po wykryciu dokonanej przez niego kradzieży, zwalnia poręką od odpowiedzialności za straty powstałe w następstwie, jeżeli Towarzystwo nie wyraziło zgody na pozostawienie tego pracownika nadal na posadzie.

6. Monroe był posiadaczem dwuch gruntów pod nazwą: 617 Aleja Duża i 1014 Aleja Piękna. Wartość gruntu pierwszego wynosiła $ 75.000, drugiego $ 50.000. Dn. 4.I.29 M. pożyczył od Greena na termin 3 letni na 1-szy numer hipoteki obu parceli $ 30.000. W dniu 11.I.29 tenże M. pożyczył od Nelsona na termin również 3 letni $ 10.000 z zabezpieczeniem na 2-gim numerze hipoteki parceli Aleja Piękna. Gdy Monroe nie dotrzymał terminu zapłaty, Green wystawił na licytację parcelę Aleja Piękna i otrzymał swoje 30.000 dol. Monroe nie dotrzymał również terminu spłaty zobowiązania względem Nelsona. Czy Nelson korzysta z jakich wyjątkowych praw do wystąpienia przeciwko Monroemu?

Odpowiedź.

Ponieważ Green zaspokoił swoją pretensję przez podwójne zabezpieczenie hipoteczne a Nelson jako nowszy intabulator był pozbawiony zabezpieczenia właściwego, sprawiedliwość nakazuje, aby Nelson uzyskał zastrzeżenie na swoje 10.000 dol. na hipotece Aleja Duża.

Tłomaczył **A. Tyszkiewicz.**

# SPRAWY PODATKOWE

W dalszym ciągu podajemy treść artykułów 16 i 17 ustawy o podatku dochodowym z treścią odpowiednich paragrafów rozporządzenia wykonawczego P. Ministra Skarbu i orzecznictwem Najwyższego Trybunału Administracyjnego do tych artykułów. (Red.).

**Art. 16 ustawy o podatku dochodowym.**

**Za dochód z budynków, wynajętych uważa się rzeczywiście osiągnięty całoroczny czysty czynsz za domy, lokale, place, ogrody przy domach i t. p.**

**Za dochód z budynków zajmowanych w całości lub w części przez samego właściciela, lub członków jego rodziny, tudzież z wszelkich bezpłatnych użytkowań budynków, uważa się czystą wartość użytkowania, jaką budynek lub części tegoż stanowią ze względu na ich jakość i położenie oraz miejscowe stosunki najmu.**

**O ile posiadacz używa swego budynku lub części tegoż wyłącznie do celów własnego gospodarstwa rolnego, leśnego lub do celów przemysłowych, nie należy brać w rachubę wartości użytkowania ani przy obliczaniu dochodu, ani przy obliczaniu odnośnych kosztów produkcji.**

**ROZPORZĄDZENIE WYKONAWCZE**
**P. Ministra Skarbu do art. 16 ustawy.**

§ 31.

**Dochód z budynków w całości wynajętych.**

Za przychód z budynków wynajętych uważa się rzeczywiście osiągnięty czynsz najmu za domy, łącznie z wynagrodzeniem za dodane ruchomości, podwórza, składy, place, ogrody i t. p., oraz odszkodowanie za używanie urządzonej przez właściciela domu instalacji gazu, wodociągu, windy i t. p.

Do czynszu najmu należy doliczyć wartość pieniężną świadczeń ubocznych, obciążających najmobiercę na korzyść najmodawcy, jak również wartość pieniężną wszelkich korzyści, zastrzeżonych najmodawcy.

Nieściągnięte czynsze najmu nie stanowią dochodu.

Od przychodów powyżej wymienionych należy potrącić koszty rzeczywiście poniesione w czasie miarodajnym, a w szczególności:

1) koszty naprawy i utrzymania budynków w dobrym stanie i w porządku (wywóz nieczystości, oświetlenie schodów, podwórza i t. d.), łącznie z kosztami utrzymania wynajętych razem z budynkami ruchomości, ogrodu, instalacji gazowej, wodociągowej, ogrzewania centralnego, windy i t. p. Natomiast nie są potrącalne wydatki na budowę, przebudowę, trwałe ulepszenie i upiększenie domu, na urządzenie i pielęgnowanie ogrodu domowego, służącego dla przyjemności właściciela, na sprawienie ruchomości, przeznaczonych do własnego użytku;

2) wynagrodzenie administratora, rządcy i dozorcy domu;

3) opłaty za ubezpieczenie budynku lub poszczególnych części tegoż od ognia i innych szkód;

4) stosowny procent wartości budynku na zużycie tegoż. Przy ocenianiu tego potrącenia należy stosować postanowienia § 16 niniejszego rozp.

O ileby jednak wysokość procentu za zużycie budynku wymagała rozstrzygnięcia, wówczas należy ją oznaczyć z uwzględnieniem stanu budowy, wieku budynku i jego wartości w myśl § 16 nin. rozp.

Co do odliczeń tytułem trwałych ciężarów, opartych na szczególnych tytułach prawnych i procentów od długów, należy stosować postanowienia § 21 nin. rozp.

§ 32.

**Dochód z budynków, zajmowanych w całości lub w części przez samego właściciela.**

Nie należy obliczać osobnego dochodu z budynków lub w części budynków, które posiadacz używa wyłącznie do celów własnego gospodarstwa rolnego, leśnego lub do celów zarobkowych, a w szczególności: na mieszkania bezpłatne dla robotników, na stodoły, obory, stajnie dla zwierząt pociągowych, śpichlerze, składy, lokale fabryczne lub maszynowe, restauracje, gospody, zakłady szkolne lub lecznicze i t. p.

Okoliczność jednak użycia wspomnianych budynków do powyższych celów zwiększa zyskowność odnośnego gospodarstwa lub przemysłu i w następstwie tego należy przy ustalaniu dochodu z tych ostatnich źródeł zwrócić na to uwagę.

Z budynków lub części tych budynków, które właściciel odstąpił bezpłatnie do użytku na cele naukowe, wychowawcze, dobroczynne, oświatowe, kulturalne, wyznaniowe i inne ogólnej użyteczności, nie przyjmuje się ani wartości użytkowej, ani kosztów, poniesionych na tego rodzaju budynki.

Za dochód z budynków, zajętych w całości lub w części przez samego właściciela i członków jego rodziny lub używanych w inny sposób, niż wymieniony w poprzednich ustępach, albo odstąpiony do używania bezpłatnie innym osobom, uważa się wartość użytkową, jaką budynki te lub części tych budynków przedstawiają ze względu na stan budowy, położenie i wartość budynków, stosunki najmu, komunikacje, miejsce lub okolicę, oraz ze względu na czas i rozmiar rzeczywistego użytkowania.

Przy ustalaniu tej wartości należy również uwzględnić należące do budynku podwórza, ogrody domowe, parki i inne przynależności.

Ustalenia wartości użytkowej dokonuje się przez porównanie z rzeczywistym czynszem najmu domów lub mieszkań podobnego rodzaju w tej samej lub sąsiedniej miejscowości.

Od ustalonej wartości użytkowej należy potrącić koszty, wymienione w § 31 nin. rozp.

*

**Art. 17 ustawy o podatku dochodowym.**

**Za dochód z przedsiębiorstw handlowych i przemysłowych oraz z wszelkiego rodzaju zajęć zawodowych i innych zatrudnień o celach zarobkowych uważa się różnicę między sumą przychodu, a sumą potrąceń stosownie do postanowień, zawartych w art. 6.**

**Rozporządzenie wykonawcze P. Ministra Skarbu** do art. 17 ustawy.

§ 33.

**Dochód z przedsiębiorstw handlowych i przemysłowych oraz z zajęć zawodowych i innych zatrudnień o celach zarobkowych.**

Dochód roczny ze źródeł w nagłówku niniejszego paragrafu wymienionych oblicza się w ten sposób, że z przychodów, osiągniętych z tych źródeł, potrąca się wszelkie koszty, wymienione w art. 6 ustawy.

Do przychodów należą w szczególności:

1) wynagrodzenia, prowizje, odsetki i inne wszelkiego rodzaju umówione lub przyznane świadczenia wzajemne za usługi i świadczenia osobiste lub o charakterze przemysłowym, albo handlowym;

2) cena otrzymana ze sprzedaży surowców, towarów i wyrobów;

3) wartość pieniężna zapasu towarów i wyrobów, wziętych z przedsiębiorstwa (handlowego i przemysłowego) do jakiegokolwiekbądź użytku lub spożycia przez podatnika, jego rodzinę, tudzież jego służbę, użytą wyłącznie do posług osobistych i wszelkich innych domowników;

4) wartość pieniężna zapasu towarów i wyrobów, znajdujących się z końcem roku, miarodajnego do wymiaru podatku.

Od powyższych przychodów należy potrącić następujące koszty prowadzenia przedsiębiorstwa:

1) koszty utrzymania w dobrym stanie i przywrócenia do pierwotnego stanu budynków, służących do wykonywania przedsiębiorstwa i wszelkich innych zakładów, oraz koszty utrzymania i uzupełnienia żywego i martwego inwentarza; natomiast koszty nowej budowy, rozszerzenia lub trwałego ulepszenia wspomnianych budynków, tudzież koszty powiększenia wymienionego inwentarza, nie nadają się do potrącenia;

2) koszty ubezpieczenia przedmiotów pod 1) wymienionych, oraz zapasu towarów i produktów od ognia i innych szkód;

3) stosowny procent wartości na zużycie budynków, maszyn, narzędzi i t. p.;

4) czynsz dzierżawny i najmu za grunta, budynki, narzędzia, przybory i prawa;

5) koszty opału i oświetlenia w przedsiębiorstwie (lecz nie w mieszkaniu prywatnem);

6) koszty nabycia surowców, materjałów pomocniczych, towarów oraz wszelkich innych przedmiotów, potrzebnych do prowadzenia przedsiębiorstwa;

7) płace i wynagrodzenia zajętych w przedsiębiorstwie urzędników, funkcjonarjuszów, oficjalistów, czeladników, pomocników, robotników, parobków, służby i t. p., łącznie z wartością pieniężną dostarczonego wyżywienia i innych świadczeń w naturze, o ile nie użyto do tego produktów, wziętych z wykonywanego przedsiębiorstwa. Jeżeli zaś tego rodzaju wyżywienie i inne świadczenia w naturze zostały pokryte produktami przedsiębiorstwa, wówczas można je przyjąć w kosztach pod warunkiem, gdy równocześnie zaliczono je w przychodach;

8) opłaty, które podatnik uiszcza na mocy ustawy lub umowy za osoby pracujące u niego, do kas chorych i kas zaopatrzenia;

9) podatki pośrednie i opłaty, które stanowią koszty przedsiębiorstwa albo są zawarte w cenie produktów i towarów, jako to: podatki spożywcze,

akcyzowe, stemplowe, probiercze, cłowe, opłaty od wyszynku i sprzedaży trunków i t. p.;

10) procenta od długów bieżących (rachunki bieżące, towarowe, kapitały wypożyczone do prowadzenia przedsiębiorstwa);

11) wartość pieniężna zapasu towarów i wyrobów przejętych z poprzedniego roku na rok miarodajny do wymiaru podatku.

Co do przedsiębiorstw, nie prowadzących prawidłowych ksiąg handlowych, których stan zapasu z końcem pojedyńczych lat nie zwykł podlegać znacznym zmianom, można nie uwzględniać ich wartości pieniężnej ani w przychodach, ani w kosztach przedsiębiorstwa.

§ 34.

**Obliczenie dochodu z przedsiębiorstw prowadzących prawidłowe księgi handlowe.**

Podatnicy, prowadzący prawidłowe księgi handlowe, powinni przyjąć za podstawę do obliczenia dochodu przedsiębiorstw zamknięcia rachunkowe i należycie sporządzone bilanse miarodajnego roku operacyjnego (gospodarczego), obejmującego okres dwunastu miesięcy. O ile obliczenie dochodu na podstawie ksiąg handlowych nie odpowiada wymogom § 33 nin. rozp., należy w celu obliczenia dochodu, podlegającego podatkowi, poczynić odpowiednie sprostowania. W szczególności, jeżeli odliczono od dochodu odsetki od kapitału własnego, w przedsiębiorstwo włożonego, lub inne wydatki, które ustawowo nie są uzasadnione, wówczas tego rodzaju wydatki należy doliczyć do zysku bilansowego.

Dla oszacowania przedmiotów majątkowych i wierzytelności przy sporządzaniu inwentarza oraz dla uwzględnienia stosowności odpisań wogóle dopuszczalnych, decydują postanowienia ustawy handlowej, zwyczaj kupiecki, a w granicach, zakreślonych ustawą handlową lub zwyczajem kupieckim, również własne uznanie podatnika, z tem jednak, aby prawidła buchalterji były przestrzegane.

Według tych samych zasad należy postępować pod względem sum, odłożonych na wyrównanie prawdopodobnych i dających się przewidzieć strat.

Nadwyżkę potrąceń, nieuzasadnioną obowiązującemi postanowieniami, należy doliczyć do zysku bilansowego.

Zysk osiągnięty przez spółki firmowe i firmowo-komandytowe (jawne spółki handlowe i komandytowe) ustalić należy w sposób powyżej wyłuszczony i opodatkować odrębnie, jako dochód poszczególnych uczestników w stosunku do ich udziałów.

§ 35.

**Szczególne uwagi co do niektórych przedsiębiorstw.**

Zasady przytoczone w §§ 33 i 34 nin. rozp. mają zastosowanie przy obliczeniu dochodu ze wszystkich stale wykonywanych przedsiębiorstw handlowych i przemysłowych, oraz z wszelkiego rodzaju zajęć zawodowych i innych zatrudnień o celach zarobkowych, bez względu, czy podlegają czy nie podlegają postanowieniom obowiązującej ustawy przemysłowej. Również obojętnem jest, czy wymienione przedsiębiorstwa, zajęcia i zatrudnienia podlegają podatkowi przemysłowemu, albo też są wolne od tegoż podatku.

Te same zasady należy stosować również:

1) do stałych przedsiębiorstw, zatrudnień i zajęć, które opierają się na bezpośredniem wykonywaniu praw autorskich, wynalazków, przywilejów i t. p. przez samych autorów, wynalazców lub przez te osoby, które nabyły od nich wykonywanie tych praw;

2) do tych autorów i wynalazców i t. p., którzy odstępowanie takich praw osobom trzecim (nakładcom i t. p.) wykonywują jako stałe zajęcie, zysk na celu mające;

3) do prac artystycznych lub literackich, z których dochód osiąga się także w inny sposób, niż pod 1) i 2) określono.

W przypadkach, w których spieniężenie praw autorskich, przywilejów i t. p., czy to przez autorów, wynalazców i t. p., czy też przez osoby, które nabyły od nich te prawa, przedstawia się jako stałe, zysk przynoszące zatrudnienie, doliczyć należy do tego dochodu także dochód z wynagrodzeń bieżących, tantjem i t. p. We wszystkich innych przypadkach, a w szczególności, gdy spadkobiercy autora lub trzecie osoby, nie czyniąc zyskownego zatrudnienia z wykonania takich praw, pobierają dochody z wynagrodzeń bieżących, wówczas należy postępować, jak z dochodem, który płynie z majątku w kapitałach.

Przy obliczaniu dochodów z kopalń, postępować należy analogicznie w myśl przepisów, zawartych w §§ 33 i 34 nin. rozp., z doliczeniem do kosztów ustawowo uzasadnionych, nadto odpisania, odpowiadającego rocznemu zmniejszeniu wartości substancji, z ruchu wynikającej.

Dochód z udziałów w kopalniach (kuksy i udziały brutto) należy do dochodu z majątku w kapitałach.

Przy ustalaniu dochodu z tak zwanych zawodów wyzwolonych (liberalnych): adwokatów, lekarzy, artystów, uczonych i t. p., zaliczyć należy następujące koszty:

1) utrzymania biur, kancelarji, pracowni, pokoi ordynacyjnych i t. p. (lecz nie koszty założenia i pierwszego urządzenia);

2) wynagrodzenia dla współpracowników, pomocników lub sług, przyjętych w celu wykonywania zawodu;

3) zakupno materjałów, potrzebnych do wykonywania czynności zawodowych;

4) utrzymanie w dobrym stanie i uzupełnienie potrzebnych przyborów w granicach pierwotnego stanu;

5) koszty podróży, wymaganych wykonywaniem zawodu, koszty prowadzonej korespondencji i t. p.;

6) koszty ubezpieczenia przedmiotów pod. 1), 3) i 4) wymienionych;

7) stosowne odpisanie na zużycie tych przedmiotów, o ile odpisań na zużycie nie uwzględniono w kosztach utrzymania lub w kosztach uzupełnienia.

Dochody notarjuszy, pisarzy hipotecznych, lekarzy i weterynarzy urzędowych i t. p. funkcjonarjuszów publicznych, nie pochodzące z uposażeń służbowych, należy traktować na równi z dochodami z zawodów wyzwolonych.

Za dochód z interesów spekulacyjnych uważa się rzeczywiście osiągnięty zysk z interesów, zawartych w celach spekulacyjnych i z uczestnictwa w takich interesach, po potrąceniu poniesionych strat.

Samo powiększenie się wartości przedmiotów spekulacyjnych (zwyżka kursu, wartości obiegowej) nie stanowi dochodu, tak, jak zmniejszenie się wartości

nie uzasadnia potrącenia tego zmniejszenia, o ile dochód z takiego powiększenia się wartości nie został jako taki zaksięgowany przez samego podatnika.

## ORZECZNICTWO NAJWYŻSZEGO TRYBUNAŁU ADMINISTRACYJNEGO

do art. 17 ust. o pod. doch

**1) Obliczenie przez Komisję Szacunkową wysokości dochodu na podstawie obrotu z jednej, a zysku netto, wyrażonego w procentach obrotu, z drugiej strony, czyni zadość postanowieniom art. 6 i 17 ustawy o pod. doch.**

(Wyrok N. T. A. z dnia 8.I. 1927 roku, L. Rej. 2045/25).

**2) Płatnicy podatku dochodowego korzystają z zupełnej swobody wyboru takiego sposobu prowadzenia ksiąg handlowych, jaki z uwagi na rodzaj i rozmiar odnośnego przedsiębiorstwa uważają za wystarczający i właściwy, byleby ten sposób prowadzenia ksiąg z jednej strony był zgodny z zasadami, ustalonemi w dziedzinie nauki o księgowości i obowiązującemi zwyczajami kupieckiemi, z drugiej zaś strony, umożliwiał nietylko stwierdzenie zupełności wpisów i ich rzetelności, ale także rozpoznanie istoty poszczególnych wpisów i ocenę ich znaczenia pod kątem widzenia przepisów ustawy o pod. doch., zwłaszcza przepisów art. 6—10 i 12—20.**

(Wyrok N. T. A. z dnia 19.6. 1929 roku, L. Rej. 4360/27).

**3) Sumy, odłożone na wyrównanie prawdopodobnych i dających się przewidzieć strat, należą do wydatków, potrącalnych przy obliczaniu dochodu z przedsiębiorstw, prowadzących prawidłowe księgi handlowe, a opodatkowanych na zasadzie art. 17 ust. o pod. doch.**

(Wyrok N. T. A. z dnia 9.10. 1931 roku, L. Rej. 1401/29).

Uzasadnienie:

Władza pozwana uzasadnia swe negatywne stanowisko tem, że sporna kwota — wbrew wymogom § 18 przepisów wykonawczych — nie jest rzeczywistym wydatkiem roku gospodarczego. Jasna jednak treść przepisów § 18 ustęp 2 i 3 i § 34 ustęp 2 i 3 rozporządzenia wykonawczego nie pozostawia żadnej wątpliwości co do tego, że odnośnie do podatników, prowadzących prawidłowe księgi handlowe, sumy, odłożone na wyrównanie prawdopodobnych i dających się przewidzieć strat, należą do wydatków potrącalnych, o ile odnoszą się do miarodajnego okresu gospodarczego.

**4) Skoro władze skarbowe nie kwestjonują istnienia stosunku komisu między skarżącym, będącym jednocześnie jednym z głównych akcjonarjuszy firmy, będącej komitentem, skoro dalej w myśl umowy, regulującej ten stosunek, skarżący otrzymuje od komitenta tylko prowizję, skoro komitent jest odrębną osobą prawną — natenczas możność dowolnego regulowania prowizji, którą władza przypisuje skarżącemu, chociażby nawet z niej uczyniono użytek, nie dowodzi bynajmniej, że dochód, odpowiadający warunkom umowy komisowej, nie jest zgodny z rzeczywistym stanem rzeczy.**

(Wyrok N. T. A. z dnia 20.6. 1932 roku, L. Rej. 3742/29).

Uzasadnienie:

Komisja Odwoławcza uzasadniła przyjęcie podstawy obliczenia dochodu odmiennie od złożonego zeznania tem, że księgi handlowe nie mogą służyć za podstawę do ustalenia wysokości dochodu Rosenzweiga, ponieważ tenże, będąc jednym z głównych akcjonarjuszy i Dyrektorem Sp. Akc. „Kontinents", miał możność dowolnie regulować wysokość prowizji od prowadzonej przez siebie w Warszawie komisowej sprzedaży towaru tejże Spółki, czego dowodem, iż wysokość prowizji została zmniejszona, mimo, iż przedsiębiorstwo wykazało straty. W związku z powyższem zasadniczem założeniem, zajętem w kwestji uznania ksiąg handlowych za niemogące stanowić podstawy do ustalenia wysokości dochodu, Komisja Odwoławcza przyjęła, iż księgi handlowe, prowadzone przez podatnika, odzwierciadlają tylko część zysków, przypadających od prowizyjnego wynagrodzenia.

Jak wynika z powyższego i z całej treści zaskarżonej decyzji, Komisja Odwoławcza, nie kwestjonując autentyczności umów, przedstawionych przez podatnika na udowodnienie stosunku komisowego, istniejącego między nim, a spółką Kontinents i wogóle nie kwestjonując istnienia powyższego stosunku komisowego przyjęła, iż stosunek komisu między firmą Kontinents a Rosenzweigem umożliwia dowolne określenie przez niego, jako jednego z głównych akcjonarjuszy i Dyrektora wspomnianej firmy, wysokości swojej prowizji i że z tej możliwości podatnik czynił użytek, jak świadczy okoliczność, że wysokość prowizji została zmniejszoną, mimo iż przedsiębiorstwo wykazało straty.

Otóż, o ile idzie o powyższą możność regulowania prowizji, należy na wstępie zaznaczyć, iż, jak słusznie podnosi skarga, przyjęcie przez pozwaną władzę, że skarżący jest jednym z głównych akcjonarjuszy Spółki Kontinents, nie znajduje dostatecznego oparcia w aktach sprawy. Niezależnie jednak nawet od ustalenia owej okoliczności faktycznej, nie możnaby przyznać zasadności stanowisku pozwanej władzy, która z tego, iż płatnik ma wpływ na określenie wysokości swej prowizji, wysnuwa wniosek o nieprawidłowości ksiąg handlowych i stosuje w konsekwencji rygor zaoczności z art. 63 ust. 2 ustawy. Skoro bowiem władza nie kwestjonuje, iż między skarżącym a firmą Kontinents istnieje stosunek komisu, skoro w myśl umowy, regulującej ten stosunek, skarżący otrzymuje od komitenta tylko prowizję, skoro komitent jest odrębną osobą prawną, — natenczas owa możność regulowania prowizji, którą władza przypisuje skarżącemu, chociażby nawet z niej uczyniono użytek, nie dowodziłaby bynajmniej, że dochód Rosenzweiga z jego przedsiębiorstwa w Warszawie, odpowiadający warunkom umowy komisowej, nie jest zgodny z rzeczywistym stanem rzeczy.

Gdy zasadnicze założenie, z którego wyszła pozwana władza przy wydaniu zaskarżonej decyzji, okazuje się wadliwem, gdy nie można na niem oprzeć zdyskwalifikowania ksiąg handlowych, a w konsekwencji już choćby z tego powodu zastosowanie wobec podatnika rygoru zaoczności z art. 63 ust. 2 ustawy, motywowane przez władzę jedynie nieprawidłowością ksiąg handlowych płatnika, nie mogłoby, zgodnie z judykaturą Najwyższego Trybunału Administracyjnego, uzasadniać dostatecznie zaoczności, — należało na zasadzie art. 19 ustawy o Najwyższym Trybunale Administracyjnym (Dz.

Ust. poz. 400 z 1928 r.) uchylić zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwego postępowania.

**5) Brak księgi magazynowej nie uzasadnia sam przez się uznania ksiąg handlowych za nieprawidłowe.**

(Wyrok N. T. A. z dnia 16.11. 1932 rok, L. Rej. 4350/31).

Uzasadnienie:

Komisja Odwoławcza, po zakwestjonowaniu wartości remanentu towarów i po otrzymaniu od podatnika wyjaśnień, postanowiła na zasadzie art. 63 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym ustalić dochód, przy zastosowaniu norm średniej zyskowności, a księgi handlowe pominąć z powodu braku księgi magazynowej. Rozpoznając skargę, wniesioną na to orzeczenie, N. T. A. rozważył co następuje:

Skarga zwalcza motyw zaskarżonego orzeczenia, dotyczący ksiąg handlowych, wywodząc z powołaniem się na wyrok N. T. A., L. Rej. 4728/27, iż brak księgi magazynowej nie uzasadnia sam przez się uznania ksiąg handlowych za nieprawidłowe i pominięcia ich przy ustalaniu podstawy wymiaru. Zarzut ten jest trafny. Trybunał powołuje się w tym względzie na wywody wymienionego dopiero co wyroku, które, jakkolwiek oparte na przepisach kodeksu handlowego, obowiązującego w b. Królestwie Polskiem, odnoszą się i do niniejszego przypadku, w którym prawidłowość ksiąg oceniać należy ze stanowiska przepisów kodeksu handlowego niemieckiego, ileże i ten również nie zawiera żadnych postanowień specjalnych co do prowadzenia ksiąg magazynowych.

Wprawdzie zaś odpowiedź na skargę przeczy, jakoby księgi odrzucono z powodu braku księgi magazynowej i twierdzi, że nie ten brak sam przez się był powodem ustalenia dochodu z pominięciem ksiąg, lecz fakt, że płatnik nie mógł udowodnić, że wartość remanentu towarów, figurująca w bilansie, odpowiada rzeczywistości — atoli te motywy nie znalazły żadnego wyrazu w treści zaskarżonego orzeczenia, które jest przedmiotem skargi i oceniane być musi oczywiście w tem brzmieniu, w jakiem zostało powzięte i podane skarżącemu do wiadomości. Skarga zarzuca dalej, iż władza bezzasadnie powołała się w zaskarżonem orzeczeniu na art. 63 ust. 2 ustawy, ponieważ skarżący złożył zeznanie na podstawie prawidłowych ksiąg i zamknięcia, a następnie na wezwanie władzy udzielił wyczerpujących wyjaśnień. Zarzut obrazy powołanego przepisu prawa jest trafny o tyle, iż przy danym stanie faktycznym nie może być uznane za wystarczające uzasadnienie zastosowania art. 63 ust. 2 zupełnie ogólnikowe podanie w orzeczeniu, że wyjaśnienia nie zostały poparte żadnemi dowodami, dostatecznie uzasadniającemi ich treść. Podatnik bowiem, wezwany do przedłożenia księgi towarowej na udowodnienie prawdziwości wykazanej w bilansie wartości remanentu towarów, przedłożył „księgę przychodów towarowych, zbiornik oryginalnych faktur przychodowych, księgę rozchodów i kopjał rachunków wychodzących oraz spis inwentaryczny towarów", twierdząc, iż księgi te dają dokładny obraz ruchu towarowego w przedsiębiorstwie i są faktycznie księgą towarową. Jeśli w tym stanie rzeczy władza uznała, że przedstawione dowody nie popierają dostatecznie złożonych wyjaśnień, była obowiązana — według ustalonej w judykaturze Trybunału wykładni przepisu art. 63 ust. 2 ustawy — sprecyzować tę swoją ujemną ocenę w sposób taki, któryby umożliwiał podatnikowi pełną obronę w postępowaniu kasacyjnem. Motyw, podany w orzeczeniu, nie czyni oczywiście zadość temu wymaganiu, pozostawia bowiem podatnika w nieświadomości co do najistotniejszego momentu, mianowicie, które z danych, składających się na szacunek remanentu, nie zostały udowodnione, czy dane ilościowe, czy też wartościowe, czy może jedne i drugie i z jakiego powodu.

Ocena taka była tembardziej potrzebna, iż protokół rewizji ksiąg, spisany z udziałem płatnika, stwierdzał ich prawidłowość, a w samem przedstawieniu wątpliwości (dokonanem dopiero w postępowaniu odwoławczem) władza zakwestjonowała szacunek remanentu tylko z powodu zachodzącej — jej zdaniem — dysproporcji między tym szacunkiem a sumą osiągniętego przez przedsiębiorstwo obrotu, podatnik zaś w odpowiedzi wykazywał, że założenia władzy są mylne.

Z tych powodów N. T. A. uchylił zaskarżone orzeczenie na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 27 października 1932 N. T. A., poz. 806 Dz. Ust.

# ZAPYTANIA I ODPOWIEDZI

**z „The Journal of Acc."**

1. Pewien zakład kupuje portfel akcji innego zakładu przed terminem wypłaty dywidendy od tych akcji, ale po ogłoszeniu tej dywidendy. Jak należy ułożyć pozycję buchalteryjną?

Odpowiedź:

Chodzi tu zapewne o wypadek sprzedaży akcji łącznie z dywidendą, czyli nie oddzielnie akcji i dywidendy. Naogół praktykuje się traktowanie całkowitego kosztu akcji, jako inwestycji, zaś dywidendy, jeżeli wpłynie, jako dochodu przedsiębiorstwa. Takie stanowisko pod względem podatkowym zajmuje Izba Skarbowa (w Am. Półn.) choć zachodzą wypadki, że w odwołaniach podatkowych uznaje się tego rodzaju dywidendę jako zwrot kapitału. Logicznie biorąc, jeżeli chodzi o dywidendę otrzymaną wkrótce po kupnie akcji, ma ona charakter zwrotu kapitału raczej, aniżeli dochodu. W wypadku zaś, gdy akcje zostały sprzedane oddzielnie za umówioną sumę i oddzielnie kupony, to oczywiście sumą zapłaconą za kupony należy obciążyć rk dywidendy a po wpływie rk ten uznać, tak że dochód nie będzie miał z tą sprawą nic wspólnego.

2. Po wypadku pożarowym i zgłoszeniu pretensji do Towarzystwa, w którem poszkodowane przedsiębiorstwo było ubezpieczone, jak należy zatytułować dotyczący rachunek: „Należność ubezpieczeniowa" czy „Reklamowana należność ubezpieczeniowa"?

Odpowiedź:

W razie zaistnienia pretensji o odszkodowanie za straty wskutek pożaru, odpowiedniejszym wydaje się nagłówek „Reklamowana należność ubez-

pieczeniowa" jako bardziej opisowy. Jeżeli zaszedł wypadek pożaru i zgłoszona pretensja nie została przez Tow. Ubezpieczeń uwzględniona, to nie można robić zapisu z tytułu należności. Dopiero gdy się otrzymało od T-wa Ubezpieczeń zgodę na wypłacenie odszkodowania a zachodzi tylko zwłoka formalna w przedmiocie odbioru pieniędzy, można dotyczącą należność wciągnąć do ksiąg jako płynny aktyw. Tytuł każdego rku winien omawiać zawsze w sposób wyraźny rodzaj zapisów na nim dokonywanych. Dopóki pretensja o pokrycie strat ogniowych nie zostanie przyznana, można i trzeba otworzyć rk tymczasowy zatytułowany „Rk Strat Ogniowych".

3. Szpital pewnego T-wa Dobroczynności obsługujący tak płatnych jak i bezpłatnych chorych, odpisuje corocznie $ 50.000 tytułem zużycia budynku i urządzeń. Odpisu dokonywa na rk dochodu z eksploatacji, obciążając również kosztami zwykłych remontów i reperacji. Szpital opiera swoje dochody na wpływach z darowizn, na dotacjach samorządu i drobniejszych ofiarach i w ten sposób pokrywa roczny deficyt.

Czy pow. amortyzacja jest właściwa jeżeli wziąć pod uwagę, że budynki i urządzenie szpitala przedstawiają wartość 2.000.000 dolarów i że na tę sumę złożyły się jedynie darowizny? Jeżeli odpowiedź wypadnie twierdząca, to jakiej treści ma być zapis buchalteryjny, dotyczący tej amortyzacji?

O d p o w i e d ź:

Zasada obciążania kosztów eksploatacji amortyzacją wypływa stąd, że przedmiot służący do wytwarzania zużywa się, a więc traci na wartości, wskutek czego przedsiębiorstwo, drogą perjodycznych odpisów, tworzy kapitał dający mu możność nabycia w czasie właściwym przedmiotu nowego na miejsce zużytego. Odpisy amortyzacyjne wkalkulowywane są w ceny sprzedażne artykułu wytwarzanego z pomocą przedmiotu amortyzowanego. Po dodaniu innych kosztów, np. robocizna, materjały, świadczenia i t. p. oraz zysku, tworzy się cena, po której produkt musi być sprzedany, aby przedsiębiorstwo pokryło wszystkie koszty, osiągnęło należny zysk i gromadziło kapitał na kupno nowych maszyn i urządzeń na miejsce zużytych.

Trzymając się zasady, że odpisy amortyzacyjne mają na celu tworzenie środków nabycia nowych przedmiotów na miejsce zużytych, wydaje się, że ta zasada nie może mieć zastosowania tam, gdzie nieruchomości i ruchomości pochodzą z darowizny. I rzeczywiście, jeżeli oblicza się na dalsze darowizny, które dadzą możność nabycia nowych urządzeń na miejsce zużytych, to amortyzacją nie należy obciążać rku dochodu z eksploatacji.

W pytaniu zaznaczono, że szpital opiera swoje dochody na wpływach z ofiar i dotacji i dzięki temu pokrywa deficyt, któryby powstawał, gdyby dochody były ograniczone tylko do wpływów za leczenie płatne. Ale ofiary nie zawsze mogą dopisać i dlatego byłoby błędem tworzenie rezerwy jedynie teoretycznej, t. zn. niemożliwej do upłynnienia. Dopiero w pomyślnym wypadku, gdy wpływy z dotacji i ofiar dałyby nadwyżkę roczną w sumie 50.000 dolarów, można tę sumę przeznaczyć na kapitał amortyzacyjny i to z warunkiem złożenia omawianej sumy do banku na specjalny rachunek.

4. Jaki odsetek w stosunku do pensji rocznej stanowią koszty ogólne małej firmy powierniczej, lub jednoosobowej, przyjmując, że kosztami ogólnemi są wszystkie inne koszty poza pensją personelu i szefa firmy?

O d p o w i e d ź:

Za podstawę można wziąć następujące sumy stanowiące przeciętną za lata 1930, 1929, 1928 i 1927:

| | |
|---|---|
| 2042 człowieko-dni personelu, przeciętna suma roczna | $ 48.721.— |
| Pensje szefa z premją | 8.050.— |
| suma pensji | $ 56.771.— |
| pomoc biurowa poza pow. personelem | $ 3.100.— |
| komorne | 2.780.— |
| telefon | 266.85 |
| materjały pism. i druki | 433.59 |
| świadczenia prawne i podatkowe | 100.— |
| książki i pisma | 56.50 |
| składki członk. na związki zawodowe | 125.— |
| składki członk. klubowe | 600.— |
| koszty reprezentacyjne | 502.66 |
| podróże i taksówki | 1.559.46 |
| różne | 86.52 |
| podatki miejskie i państw. | 33.25 |
| | $ 9.643.83 |

Koszty ogólne stanowią więc 17% kosztów pensji *).

Tłomaczył **A. Tyszkiewicz.**

# Z A D A N I E

**z „The Journal of Acc."**

Firma Smith Manufacturing Company stara się o pożyczkę. Bank wzywa buchaltera - rzeczoznawcę do zbadania stanu majątkowego firmy. Rzeczoznawca stwierdza, że firma nie jest spółką i że Smith jest jej jednoosobowym właścicielem.

Jaki będzie zakres czynności rzeczoznawcy co do ustalenia majątku prywatnego Smitha i jak ma postępować w tym kierunku?

Odpowiedź: Prywatne aktywa i pasywa Smitha winny być zbadane łącznie z aktywami i pasywami jego firmy. Pasywa prywatne Smitha mogą być tego rodzaju, że może się on czuć zmuszony do czerpnięcia środków z aktywów firmy celem zaspokojenia swoich wierzycieli, co mogłoby spowodować nadwy-

*) Elaborat w p. 4 nie jest wprawdzie tematem naukowym, ale powinien zaciekawić kolegów ze względu na wysokie obroty małej firmy powierniczej w Ameryce Półn. i wzajemnego do siebie stosunku kosztów prowadzenia biura. Ciekawa jest zwłaszcza ostatnia pozycja dotycząca podatków.

rężenie kapitału obrotowego firmy. Z drugiej strony prywatne aktywa Smitha mogą być w tym stanie, że w połączeniu z aktywami firmy, stwarzają pomyślne warunki do przyznania mu potrzebnej pożyczki.

Należy też zobowiązać Smitha, aby przedstawił wszystkie dane dotyczące jego majątku prywatnego i rzeczoznawca musi te dane zbadać. Szczególną uwagę musi rzeczoznawca zwrócić na następujące okoliczności:

1. Wartości w posiadaniu (on hand), w drodze, w schówkach (safe) lub zastawione, muszą być przejrzane, potwierdzone i oszacowane wg. cen rynkowych.

2. Realności własne, obciążenia lub zastrzeżenia hipoteczne, muszą być sprawdzone z dokładnem wynotowaniem terminów spłat zobowiązań hipotecznych, zwolnień kaucyjnych oraz podatków. Każdą sumę podatku nieuiszczonego należy zanotować.

3. Stan posiadania w banku, zarówno długi bankowe, winny być przejrzane i potwierdzone; źródła i rodzaj depozytów figurujące w banku należy skrupulatnie wynotować.

4. Rachunki i obliga markierskie muszą być potwierdzone.

5. Dokumenty natury urzędowej, jak hipoteka, wyroki sądowe, należy sporządzić w odpisach urzędowych.

6. Należy uzyskać informacje w sprawie ubezpieczenia życiowego.

7. Przytoczyć wszystkie inne szczegóły mające znaczenie dla sprawy a mogące się wysuwać w toku badania.

Jeżeli osobisty majątek badanego przedstawia materjał obfity, to należy oddzielnie wykazać stan osobisty i firmowy i dołączyć do sprawozdania łącznego. Wynik badania osobistego stanu majątkowego Smitha należy zaopatrzyć w dokładne komentarze.

Tłomaczył **A. Tyszkiewicz.**

# TROCHĘ HUMORU

### Porachunek.

Kohn wraca niespodziewanie do domu. Zastaje swoją żonę ze saldokontystą Maierem. Telefonuje natychmiast do buchaltera:

Jaką pobiera u mnie Maier pensję?... Ile?... 250 złotych?... Dobrze... Na pierwszego niech mu pan potrąci 10 złotych, a gdy się będzie pytał, za co, to niech mu pan powie, że już powinien wiedzieć za co. („I.K.C.").

### Codziennie o szóstej.

Baron Rotszyld we Frankfurcie wstawał codziennie bardzo wczesnym rankiem. To też gniewał się zawsze, ilekroć któryś z urzędników spóźniał się do biura.

Pewnego dnia buchalter Lewinson przyszedł do biura zamiast o ósmej, dopiero o dziewiątej.

— Panie Lewinson, — zwrócił się do niego Rotszyld. Pan przyszedł dziś dopiero o dziewiątej godzinie do interesu. Do której godziny w takim razie pan spał?

— Do ósmej, panie baronie.

— Do ósmej? No, no. Widzi pan, ja jestem baron Rotszyld, a jednak śpię zawsze do godziny 6-tej.

— No, nic dziwnego, panie baronie. Pan chciałby już o godzinie szóstej wiedzieć, że jest pan baronem Rotszyldem, a ja jeśli się dowiem o ósmej, że jestem biednym buchalterem Lewinsonem, to będzie też dosyć wcześnie. („Nowiny Codzienne").

### Myśl małżeńska buchaltera.

Kobieta jest zamknięta na siedem pieczęci księgą rozchodową. („Na Szerokim Świecie").

# KSIĄŻKI NADESŁANE

**„Rewizja księgowości i bilansu"** oraz **„Tajemnice i fałszerstwa księgowości i bilansów"**, Poznań 1934.

P. Stanisław Latanowicz, zaprzysiężony buchalter - rzeczoznawca w Poznaniu, pod powyższemi tytułami wydał nakładem własnym dwie prace, oparte na praktyce własnej.

Książki p. Latanowicza zalecamy wszystkim Kolegom nietylko buchalterom - rzeczoznawcom, lecz i buchalterom, pracującym w firmach na stanowiskach samodzielnych, gdyż ogłoszony materjał stanowi cenny nabytek w dziedzinie wiedzy zawodowej.

Żałować tylko należy, że pożyteczne prace p. Latanowicza są stosunkowo drogie i dla wielu Kolegów-buchalterów niedostępne. Radzimy więc na tej drodze p. Latanowiczowi uprzystępnienie Jego pracy przez obniżenie ceny dla Kolegów - buchalterów, a wówczas, sądzimy, prace p. Latanowicza znajdą się w bibljotece każdego buchaltera w Polsce.

PRENUMERATA „Buchaltera Polskiego" wynosi (z przesyłką pocztową lub odnoszeniem do domów w Warszawie) kwartalnie zł 4.50, półrocznie zł 8.20, rocznie 16. Członkowie Polskiego Zw. Buchalterów - Rzeczoznawców. Buch.-Bilansistów i ich Pomocników otrzymują pismo bezpłatnie.

CENA OGŁOSZEŃ: połowa strony tytułowej zł 300.—

| | przed tekstem | za tekstem | w treści redakcyjnej |
|---|---|---|---|
| cała strona | zł 280.— | zł 200.— | zł 350.— |
| 1/2 " | 150.— | 110.— | 180.— |
| 1/4 " | 80.— | 60.— | 100.— |
| 1/8 " | 45.— | 35.— | 60.— |

WPŁATY dla „Buchaltera Polskiego" należy uskuteczniać na konto w P. K. O. Nr. 18686 — Polski Związek Buchalterów-Rzeczoznawców, Buchalterów-Bilansistów i ich Pomocników — Warszawa.

Adres Redakcji i Administracji: Warszawa, Ś-to Krzyska 17 tel. 2-41-04.

Redaktor i wydawca: *ANTONI JULJAN SZYLLER.*

Sp. Akc. Zakł. Graf. „Drukarnia Polska", Warszawa, Szpitalna 12, tel. 2-72-06, 2-72-22 i 5-87-98.